

UTLEIE AV KRAFTANLEGG – SKATTEMESSIG BEHANDLING



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 739

Leveringsfrist: 25.04.2010

(* regelverk for masteroppgave på:

<http://www.jus.uio.no/studier/regelverk/master/eksamensforskrift/kap6.html>)

Til sammen 14 245 ord

26.04.2010

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Oppgavens tema	1
1.2	Fremstilling	1
1.3	Bakgrunn	2
<u>2</u>	<u>SKATTERETTSLIG UTGANGSPUNKT FOR UMLEIE</u>	<u>4</u>
2.1	Klassifisering av avtaleforhold	5
2.1.1	Momenter	6
2.1.2	Avveining mellom momentene	9
2.2	Konsekvenser	11
2.2.1	Utleier anses som skattemessig eier	11
2.2.2	Leietaker er skattemessig eier	13
<u>3</u>	<u>SÆRLIGE PROBLEMSTILLINGER KNYTTET TIL UMLEIE AV VANNKRAFTANLEGG</u>	<u>17</u>
3.1	Grunnrentebeskatning	17
3.2	Problemstillinger knyttet til fastsettelse av grunnrenteskatt	20
<u>4</u>	<u>ULIKE MODELLER/LØSNINGER</u>	<u>23</u>
4.1	Skattemessig eier	23
4.2	Prissikring	35
4.3	Avtaleregulering	39

4.4	Overføring av skatteansvar i leieperiode	44
<u>5</u>	<u>OPPSUMMERING OG VURDERING.</u>	<u>48</u>
<u>6</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>52</u>
<u>7</u>	<u>VEDLEGG</u>	<u>A</u>

1 Innledning

1.1 Oppgavens tema

Etter at EFTA-domstolen i 2007 kom til at den norske hjemfallsordningen var i strid med EØS-avtalen ble det umiddelbart satt i verk tiltak for å bringe reglene i samsvar med dommen. 10. august 2007 vedtok regjeringen en provisorisk anordning med det formål å sikre offentlig eierskap av landets vannressurser og at de skulle forvaltes til allmennhetens beste. Etter anordningen vil ikke lenger private aktører tildeles konsesjon for erverv av vannfall og kraftanlegg. Høsten 2008 ble anordningen avløst av endringer i industrikonsesjonsloven, vassdragsreguleringsloven og vannressursloven. I forbindelse med de endringer som ble gjort ble det også våren 2009 vedtatt lovendringer som åpnet for utleie av vannkraftanlegg i perioder på inntil 15 år og det ble bestemt at deler av regelverket skulle fastsettes i en forskrift om utleie av vannkraftanlegg. Denne forskriften er foreløpig under utarbeidelse og de vedtatte endringene i industrikonsesjonsloven, og vannressursloven vil ikke tre i kraft før forskriften er vedtatt.

1.2 Fremstilling

Temaet for oppgaven er de skatterettslige konsekvenser av de nye utleiereglene. I høringsuttalelsene i forkant av Ot. prp. nr 66 (2008-2009) ble Olje- og energidepartementets forslag til nye regler kraftig kritisert blant annet fordi de tok for lite hensyn til de skattemessige problemene som høringsinstansene mente ville oppstå under de nye utleiereglene og at dette ville resultere i at formålet med innføringen av leieordningen ikke ble oppnådd. I denne oppgaven vil jeg forsøke å redegjøre for de skatterelaterte utfordringer som kan oppstå under dette nye utleieregimet.

I oppgavens punkt 2 vil jeg gi en innføring i de generelle skatterettslige reglene som gjelder for de ulike sidene av et utleieforhold. Ut fra dette utgangspunkt vil jeg i punkt 3

kommentere de spesielle problemstillinger som kan oppstå i forhold til utleie av vannkraftanlegg Særlig vil de problemstillinger som grunnrentebeskatning fører med seg og hvordan disse problemene må løses under det nye utleieregimet behandles. I punkt 4 vil jeg først forsøke å redegjøre for to modeller Olje- og energidepartementet har foreslått for å løse de skatterettslige problemstillinger som knytter seg til utleie av vannkraftanlegg.

Deretter vil jeg ta for meg situasjonen dersom disse modellene ikke fører til en god løsning og en alternativ modell som kan tenkes benyttet i dette tilfellet.

Før jeg går inn på de skatterettslige problemstillingene vil jeg i punkt 1.3 redegjøre nærmere for innholdet i de nye utleiereglene og bakgrunnen for disse.

1.3 Bakgrunn

Erverv og utbygging av vannkraftanlegg er undergitt konsesjonsplikt etter blant annet industrikonsesjonsloven og vassdragsreguleringsloven og etter nevnte lover er det for tildeling av slik konsesjon satt vilkår om hjemfall. Dette innebærer at både vannfallet og vannkraftanlegget tilfaller staten vederlagsfritt etter utløpet av konsesjonsperioden. Hjemfallsinstitusjonen går rundt 100 år tilbake i tid og har medført at staten, kommunene og fylkeskommunene i dag står for omtrent 90 prosent av all kraftproduksjonen. Formålet med vilkåret om hjemfall har vært ”å styrke det offentlige interesser eierskap og forvaltning av vannkraftressursene“.¹

De fleste privateide kraftverk er underlagt 60 års hjemfall mens konsesjon ble gitt med ubegrenset varighet til offentlige selskaper.

I 2006 ble Norge av ESA stevnet inn for EFTA-domstolen etter at ESA sine krav om å endre hjemfallsordningen ikke ble etterlevd. Norge hevdet i motsetning til ESA at de norske reglene ikke var omfattet av EØS-avtalen.

¹ Olje- og energidepartementet (u.å.) ”Offentlig eierskap til vannkraftressursene”.

I 2007 kom EFTA-domstolen frem til at hjemfallsprinsippet var i strid med EØS-avtalen.

Det ble deretter vedtatt en provisorisk anordning mens et nytt regelverk ble utarbeidet. I 2008 kom disse reglene med endringer i industrikonsesjonsloven og vassdragsreguleringsloven. Formålet var som nevnt å ivareta og styrke det offentlige eierskapet gjennom å vedta de permanente endringer som var nødvendig for å tilpasse reglene til EØS-avtalen.

Industrikonsesjonsloven § 1 befester prinsippet om at landets vannkraftressurser tilhører og skal forvaltes til beste for allmennheten og at dette skal oppnås gjennom eierskap på kommunenes, fylkeskommunene og statens hånd. Etter § 2 gis nye konsesjoner samt konsesjoner om overdragelse av eksisterende konsesjoner kun til offentlige selskaper. Det åpnes imidlertid for at private aktører kan eie inntil 1/3 av kapitalen og stemmene i et offentlig selskap som eier vannfall eller vannkraftanlegg.

For å sikre fleksibilitet for eiere av vannkraftanlegg, samt åpne for flere deltagere og større kompetanse på vannkraftmarkedet, ble det i Ot. prp. nr. 61 (2007-2008) varslet at det skulle legges frem en proposisjon om utleie av vannkraftanlegg. Etter en høringsrunde som ble avsluttet 20. februar 2009 kom Ot. prp. nr. 66 (2008-2009) med de nye leiereglene. Her ble en del retningslinjer trukket opp, samt at det ble uttalt at deler av den nye utleieordningen skulle reguleres i en egen forskrift. Siden arbeidet med denne forskriften ikke var fullført på det daværende tidspunkt, ville heller ikke de vedtatte endringer i forhold til utleie i industrikonsesjonsloven og vassdragsreguleringsloven tre i kraft før denne forskriften er klar.

Forskriften har vært ute på høring frem til 15. april 2010. Dette utkastet gir til dels inntrykk av å inneholde enkelte motsetninger i forhold til hva som ble forutsatt i Ot. prp. nr. 66 (2008-2009).

Utgangspunktet for denne oppgaven vil være de endringer som er vedtatt i nevnte

konsesjons- og reguleringslover, samt Olje- og energidepartementets forslag til utforming av utleieforskrift.

2 Skatterettslig utgangspunkt for utleie

Et leieforhold kjennetegnes ved at det foreligger en avtale mellom to parter, hvor den ene har eiendomsretten til et leieobjekt mens den andre part har en begrenset rettighet i dette objektet.

Skatteloven har ingen spesielle regler som regulerer de ulike sidene i et utleieforhold, men mange av skattelovens rettigheter er forbeholdt eier. Det blir derfor avgjørende å klargjøre de ulike rollene til partene i et leieforhold.

Skatteretten bygger i mange henseender på de privatrettslige regler hvor utgangspunktet er at de formelle forhold legges til grunn med den følge at det er de eierforhold som fremgår av en aktuell leieavtale som danner grunnlag for skattelegging. Men tidvis er avtaler utformet på en slik måte at de i realiteten gir uttrykk for en overdragelse og i slike tilfeller, hvor den formelle eierposisjonen til utleier nærmest er et tomt skall, har skattemyndighetenes praksis vist at de reelle forhold kan legges til grunn for den skattemessige behandlingen.²

Rettspraksis har på leieområdet formulert vurderingstemaet som et spørsmål om hvem som er å anse som den skattemessige eier av det utleide objektet, mens skattemyndighetene har behandlet det som et klassifiseringsspørsmål – leie eller kjøp. Disse ulike formuleringene innebærer ingen realitetsforskjell, dersom leietaker blir ansett for å være eier klassifiseres avtalen mellom partene som en overdragelse og er utleier å anse som eier, klassifiseres

² Kraftverksbeskatning (1999) s. 185.

forholdet som leie.³

I skattemyndighetenes praksis har temaet skattemessig eier ofte vært oppe i forbindelse med leasingavtaler og den skattemessige behandlingen av leasing er utførlig omtalt i Lignings-ABC 2010. Leasing er en spesiell form for leie hvor finansieringsaspektet normalt er framtrødende. I forhold til de spørsmål som oppstår i denne oppgaven finner jeg imidlertid ingen grunn til å foreta noe skarpt skille mellom leasing og leie. Av den grunn vil i all hovedsak leiebegrepet benyttes.

Definisjonen av hvem som er den skattemessige eier får betydning i flere relasjoner innenfor skattelovgivningen. Blant annet er det som hovedregel eieren som har rett til avskrivninger og andre fradrag knyttet til den utleide gjenstand, samt at eierposisjonen avgjør hvem som er ansvarlig for ulike skatter.

2.1 Klassifisering av avtaleforhold

I et leieforhold vil utleier fremstå som den formelle eier av leieobjektet og vil dermed som hovedregel være den skattemessige eier.⁴ Dersom en skal fravike denne løsning må dette baseres på en konkret vurdering.⁵ En konsekvens av dette er at det må foreligge klare holdepunkter for å anse leietaker for skattemessige eier.⁶

I både skattemyndighetenes praksis, administrativ praksis og rettspraksis har det fremkommet flere momenter som skal tas med i en slik vurdering. Selv om de aktuelle momentene er relativt fastlagt av denne praksis har det de siste årene vært eksempler som viser at avveiningen mellom de ulike momentene kan være usikker, noe jeg kommer tilbake til i punkt 2.1.2.

³ Matre (1991) s. 93.

⁴ Bedrift, selskap og skatt (2006) s. 125, Ot. prp. nr 22 (1996-97) pkt 8.2.

⁵ Ot. prp. nr 22 (1996-1997) pkt. 8.2.

⁶ Matre (1991) s. 95.

2.1.1 Momenter

I Ot. prp. nr 22 (1996-1997) angis hovedkjernen i vurderingen som ”partenes rettigheter, plikter og risiko etter avtalen i forhold til [...] restverdi ved utløpet av avtalen”. Temaet var her skattemessig eier i forhold til kraftbeskatningsreglene, men vurderingen av eierbegrepet antas å være det samme i forhold til alle skatterettslige regler. Den samme formuleringen finnes i Lignings-ABC 09/10 Leasing, 2.1 ”Generelt”.

Det er avtalen som er kjernen for vurdering, dermed er det de forhåndsavtalte rettigheter og plikter som får betydning. At leietaker inngår avtale og kjøper et leieobjekt etter utløpet av leieperioden, vil være irrelevant så lenge det ikke er avtalt eller forutsatt på avtaletidspunktet.⁷

I Ot. prp. nr 1 (2003-2004) foretas på side 63 en presisering i forhold til partenes rettigheter, plikter og risiko og det uttales at disse må være av en slik art at man kan anse leietaker for etter avtalen å ha ”de vesentligste eierbeføyelsene”.

Det klareste eksempelet på eierbeføyelser er at leietaker har rett til å selge leieobjektet, i et slikt tilfelle er det tydelig at eiendomsretten ikke lenger ligger hos utleier. Et annet tydelig eksempel gitt i proposisjonen på at eierbeføyelser er overdratt til leietaker er retten til å hindre et salg av objektet.

Videre følger det av proposisjonen at en rett til å pantsette objektet er uttrykk for å inneha eierbeføyelser. Det samme gjelder for rett til å delta i utbygging og bestemme produksjonsvolum og produksjonstid i forhold til kraftanlegg. Dersom leietakeren ansees for å sitte på en vesentlig del av den økonomiske risikoen, er dette et sterkt uttrykk for at vedkommende innehar eierbeføyelser. Som eksempel på at man har den økonomiske risiko nevnes at leietaker skal dekke investerings- og driftskostnader.

⁷ Matre (1991) s. 97.

Også andre momenter er i rettspraksis trukket frem som eksempler på økonomisk risiko, eksempelvis at leietaker har det fulle ansvaret for variasjoner i markedspris⁸ og ansvar for renter. Dersom konsekvensene av en eventuell driftsstans eller følgene av hendelige uhell skal dekkes av leietaker vil også dette tale for at det er leietaker som har den vesentlige økonomiske risiko.

Ansvar for vedlikehold kan også gi uttrykk for at eierbeføyelser er overdratt. I leieforhold har man vanligvis en generell vedlikeholdsplikt i forhold til alminnelig slitasje o. l, men dersom en vedlikeholdsplikt går utover et slikt generelt ansvar kan det tale for at leietaker ansees som eier.⁹ En avtalefestet plikt til for eksempel å foreta utskiftninger i større og mindre grad og rett til å foreta oppgraderinger, særlig hvis dette skjer uten noen form for godtgjørelse, kan tale for en slik løsning.

Varigheten på avtalen vil også være av betydning for vurderingen om det har skjedd en overdragelse. Man kan også tenke seg avtaler som er så langvarig at eiendomsretten for utleier ikke lenger har noen realitet. Likestilt med denne situasjonen er avtaler hvor leietaker har rett til nærmest uendelig forlengelse, begge situasjoner kan tale for at leietaker anses som skattemessig eier.¹⁰

I noen tilfeller er det i praksis lagt opp retningslinjer for varigheten, for eksempel 99 års varighet ved overdragelse av fast eiendom, men for tilfeller hvor det ikke er utviklet slik praksis må grensen trekkes skjønnsmessig avhengig av avtaleobjektets art.¹¹ Varigheten må antagelig også vurderes i forhold til den risiko avtalen representerer og de eierbeføyelser som leietaker innehar.¹²

Når det gjelder leasing trekker Lignings-ABC 09/10 Leasing, 2. ”Hvem anses skattemessig som eier av den leasede gjenstand” opp retningslinjene for når en leieavtale kan anses for

⁸ Rt 2009. 441 (”Nordkraft”).

⁹ Rt. 2005. 394 (”Gloppendommen”).

¹⁰ Ot. prp. nr 22 (1996-1997) pkt. 8.2.

¹¹ Rt. 2005. 394 (”Gloppendommen”).

¹² Ot.prp. nr 1 (2003-2004).

en overdragelse. Også her skal det som nevnt tas utgangspunkt i de rettigheter, plikter og den risiko som foreligger etter avtalen, sammenholdt med leieobjektets verdi ved utløp av avtalen.

For det første tilsier Lignings-ABC at dersom leietaker etter avtalen ved utløp av leasingperioden skal bli eier av objektet, skal vedkommende regnes som eier fra avtaletidspunktet. En situasjon som er relativt lik er avtaler hvor leietaker etter en periode får leien redusert slik at den ligger betydelig under markedsleie. Grensen for reduksjon er i Lignings-ABC Leasing pkt. 2.5 "Leasingleien reduseres vesentlig etter en tid" satt til at årsleien reduseres til et beløp lavere enn den tidligere månedsleie, altså en reduksjon på 11/12. I slike tilfeller kan man si at situasjonen er tilsvarende som at leietaker blir eier, med den konsekvens at han anses som eier under hele leasingperioden.

Også når leietaker i henhold til avtalen har både rett og plikt til å kjøpe objektet til en fastsatt pris etter leieperioden anses han som eier. Resultatet blir det motsatte dersom leietaker har plikt til å kjøpe objektet til omsetningsverdi ved utløp av leieperioden og objektet ikke har en ubetydelig markedsverdi.

Dersom leietaker kun har rett til å kjøpe objektet medfører dette ikke at han automatisk anses som eier, men situasjon kan bli slik dersom prisen settes så lavt at leietaker altoverveiende sannsynlig vil overta objektet etter utløp av perioden.

Videre angis at dersom det utleide objektet har ubetydelig eller ingen verdi ved utløp av avtaleperioden, kan leietaker anses som eier. Det vil typisk kunne være tilfellet dersom objektet er spesialtilvirket for leietaker eller det av andre grunner er helt urealistisk at utleier skal være eier.¹³ I en slik situasjon vil objektet kun ha bruksverdi for leietaker. Likeledes er situasjonen dersom objektet inkorporeres i leietakers eiendeler på en slik måte at det ikke er fysisk eller økonomisk forsvarlig å skille leieobjektet ut. Samme tankegang ligger til grunn for å anses leietaker som eier for bygg som oppføres på vedkommende

¹³ Matre (1991) s. 98.

grunn. Bygninger kan ikke demonteres og forflyttes på en økonomisk forsvarlig måte og man må anta at det etter avtalen var meningen at leietaker skulle overta bygningen etter utløp av avtaleperioden.

Endelig tilsier det at leietaker skal anses for eier dersom objektet ved avtaleutløp skal realiseres for leietakers risiko. I både denne situasjon og når objektet har ingen eller ubetydelig verdi har leietaker overtatt både råderett og den fulle risiko for objektet. I følge Lignings-ABC Leasing 2.7 ”Leaseren har risiko for gjenstandens verdi ved utløpet av leasingperioden” anses leietaker som eier også dersom vedkommende skal oppebære gevinst uten å ha risiko for å dekke et eventuelt tap, så lenge den antatte restverdi er så lav at det kun teoretisk er mulig å selge med tap.

2.1.2 Avveining mellom momentene

Det var lenge relativt uniform praksis blant domstolene for hvordan de ulike momentene i eier vurderingen skulle vektlegges, som uttrykk for denne praksis nevnes Rt. 1988. 880, ”Neadommen”. Her var det ikke snakk om et leieforhold, derimot en avtale om uttak av kraft, men kjernen i spørsmålet er likevel hvem som skal anses for den skattemessige eier av et formuesobjekt. I denne dommen ble det vist til St. prp 157 (1981-82) hvor det var referert en uttalelse fra skattemyndighetene som begrunnelse for avveiningen mellom de ulike momentene. Skattemyndighetene tok i denne uttalelsen standpunkt til enkelte forhold som normalt ville medføre at et eierskap forelå.

Det ble i dommen tatt utgangspunkt i at det i avtalen ikke forelå noen holdepunkter for at det var ment å overdra eierrettighetene og det ble lagt avgjørende vekt på at ordlyden tilsa at det forelå en reell leieavtale. Videre ble det tatt opp hvorvidt de vesentlige eierbeføyelsene kunne sies å ligge hos uttaksberettigede. Det ble i henhold til skattemyndighetenes uttalelse lagt avgjørende vekt på at det ikke forelå noen deltagelse i verken administrasjon eller drift av avtaleobjektet. Det var heller ikke avtalt deltagelse i finansieringen annet enn at det ble betalt kostpris som inkluderte anleggsomkostninger inkludert kapitalutgifter og renter. At kapitalkostnadene ble dekket av uttaksberettigede ble

ikke vektlagt da retten mente at dette var en naturlig konsekvens av at eiers kostpris skulle dekkes. Kostpris måtte nødvendigvis inkludere kapitalkostnader og dette medførte ikke at den uttaksberettigede ble ansett for å delta i finansieringen. At det ikke forelå pantsettelsesadgang veide også tungt mot å anse den foreliggende avtalen for en kjøpsavtale, samt at det etter avtalen ikke forelå noen rett til å delta i utbygging av anlegget og at uttaksberettigede ikke hadde anledning til å disponere over avtaleobjektet.

Det ble ikke lagt avgjørende vekt på at avtalen var tidsubegrenset eller at det forelå plikt til å betale for uttaksandelen selv om retten etter kontrakten ikke ble benyttet fullt ut. At man måtte betale for hva man hadde forpliktet seg etter avtalen til tross for at man ikke ønsket å benytte seg av rettighetene, ble av retten ansett som en selvfølge og ikke noe argument for at det foreligger eierrisiko.

Dommen gir uttrykk for at det ved vurderingen av hvem som anses som skattemessig eier må være avgjørende hvor den økonomiske interesse eller risiko ligger. Det antas at også de ulike typetilfellene som er oppregnet i Lignings-ABC er et utslag av prinsippet om at den med den vesentlige økonomiske interesse i objektet anses som skattemessig eier, og at disse er tillagt vesentlig vekt av skattemyndighetene.¹⁴

Også Rt. 1992. 1588 ”Loffland” legger avgjørende vekt på den økonomiske risiko som uttrykk for eierbeføyelse. Her var det opprettet en leieavtale om to borerigger mellom to søsterselskaper, men retten kom frem til at man måtte anse ”[selskapet som formelt eide riggene] som opprettet proforma”. Spørsmålet ble deretter om leietaker kunne anses som skattemessig eier.

Avgjørende for spørsmålet var at leietaker ikke hadde noe med finansiering av riggene å gjøre. Videre kunne man ikke se at leietaker hadde noen økonomisk risiko knyttet til riggene, da det var leietakers morselskap som hadde stilt garanti for lånene som var tatt opp for å finansiere dem. Til sist hadde leietaker anledning til å si opp leieavtalene når som

¹⁴ Ekern (2005) s. 279.

helst. Disse forhold medførte at det ikke var grunnlag for å anse leietaker som den skattemessige eier.

I Rt 1987. 1166 ("Kongsberg Våpenfabrikk") gis det uttrykk av at det i likhet med "Neadommen" legges til grunn at den var partenes intensjon å inngå en leieavtale. Det aktuelle leieforholdet er i midlertidig uoppsigelig fra utleier side. Videre har leietaker etter avtalen opsjon på å overta leieobjektet, overtagelsesprisen er fastsatt til de restlån som påhviler objektet slik at leietaker blir eier når alle lån er nedbetalt gjennom leiebetalingene. I tråd med retningslinjene lagt opp i Lignings-ABC ble leietaker i dette tilfellet ansett å være skattemessig eier på grunn av kjøpsopsjonen, til tross for at avtalen ble funnet å være utformet som en leieavtale.

2.2 Konsekvenser

2.2.1 Utleier anses som skattemessig eier

Dersom man etter en vurdering av de rettigheter som utleieavtalen regulerer kommer frem til at de vesentligste eierbeføyelsene fremdeles ligger hos utleier, legger man til grunn at avtaleforholdet er en leieavtale og de skattemessige konsekvenser for de to avtalepartene bestemmes ut fra dette.

2.2.1.1 Leietaker

Fradrag

Så lenge utleier er å anse som skatterettslig eier, er leietaker ofte etter leieavtalen forpliktet å dekke utgifter til ettersyn, forsikring, reparasjoner og annet vedlikehold m.v. i tillegg til at han må betale leievederlag. Et sentralt spørsmål blir dermed om leietaker har rett til fradrag for disse kostnadene.

Hovedregel etter skatteloven (sktl.) § 6-1 er at det gis fradrag for kostnader pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Dersom leietaker hovedsakelig bruker leieobjektet i inntektsgivende aktivitet er leiekostnadene fradragsberettigede.

I mange tilfeller vil leievederlaget være betalt som et engangsvederlag ved inngåelse av leieavtalen. Ved slik forskuddsbetaling vil ikke engangsbeløpet være fradragsberettiget i sin helhet det inntektsåret avtalen ble inngått. Et grunnvilkår som utledes av sktl. § 6-1 er at det må foreligge oppofrelse. Det er kun den del av engangsvederlaget som utgjør det aktuelle inntektsårets andel av betalingen som kan anses oppofret. Resten av vederlaget knyttes til de kommende år fordi den sikrer leieretten i disse årene.

Kjøp av leieobjekt

Ofte vil det bli aktuelt for leietaker å kjøpe det leide objektet for eksempel ved utløpet av leieperioden og ofte vil prisen i et slikt tilfelle være svært gunstig. Spørsmålet blir dermed om leietaker er skattepliktig for den fordel som består i verdiforskjellen.

I følge Lignings-ABC 09/10 ”Leasing”, punkt 3.2.4 vil et kjøp under markedsverdi utgjøre en skattepliktig fordel dersom leietaker har fått fradrag for leiesummen.

2.2.1.2 Utleier

Inntekt

Når utleier anses som skattemessig eier er leiebeløpet skattepliktig som alminnelig inntekt jf sktl. § 5-1.

Skatteplikt inntreffer når en fordel er innvunnet, blant annet ved kapital. Ved betaling av et engangsvederlag vil, i likhet med at leietaker ikke kan anses for å ha oppofret hele beløpet det første inntektsåret, heller ikke utleier kunne anses for å ha innvunnet hele beløpet dette året. Innvinning av kapitalinntekt skjer i samsvar med at gjenstanden blir stilt til rådighet for leietaker og kravet om leie oppstår.¹⁵

¹⁵ Zimmer (2009) s. 159.

Fradrag

Etter vanlige leieavtaler pålegges ofte de fleste utgifter i løpet av leieperioden leietaker, og dermed kan ikke utleier få fradrag for disse så lenge vedkommende ikke har oppofret utgiften. Men i de tilfeller ansvar for slike utgifter er overført til leietaker vil dette reflekteres i en lavere leie, slik at utleiers skattepliktige inntekt reduseres tilsvarende. Utleier vil derimot ha krav på fradrag for avskrivninger, ikke på leieavtalen som sådan, men det utleide objektet jf. sktl. § 6-1 jf § 6-10. Utleiers rett på fradrag for slit og elde er tilsvarende som leietakers rett på fradrag for avskrivninger når leieavtalen klassifiseres som kjøpsavtale og omtales under punkt 2.2.2.1.

2.2.2 Leietaker er skattemessig eier

2.2.2.1 Leietaker

Fradrag

Dersom avtalen mellom partene anses for å være en kjøpsavtale, behandles forholdet som ved en alminnelig realisasjon.

Ved leie vil det ofte være snakk om gjenstander som faller inn under betegnelsen driftsmidler, gjenstander hvis avkastning er inntekt og som ikke er varer ment for salg. Dersom leietaker har rett til avskrivning ved at gjenstanden forbrukes eller foreldes, skjer dette i samsvar med sktl. § 14-40 flg. Fordi enkelte driftsmidler innenfor kraftanlegg har lang levetid er det i sktl. § 18-6 gitt regler om lineær avskrivning for ”særskilte driftsmidler” som medfører langsommere avskrivning enn hva som ville fulgt av reglene i sktl. § 14-40 flg.

Hovedregelen for saldoavskrivninger er at historisk kostpris for gjenstanden føres inn på saldo i ervervsåret, jf sktl. § 14-42 (2) litra a. I et leieforhold er det de avtalte leiebetalingene som utgjør vederlaget for gjenstanden, tillagt eventuelt forskudd eller

restverdbetaling ved overtakelse, samt øvrige aktiverte kostnader.¹⁶ Dersom en renteandel er beregnet og fremkommer av avtalen, skal rentene trekkes fra summen.¹⁷ Summen av disse beløpene føres inn på saldo ved erverv av vannkraftanlegg, for de særskilte driftsmidlene opprettes individuelle kontoer, jf sktl. §18-6 (3).

De renter som er tilknyttet leievederlaget anses som gjeldsrenter etter sktl. § 6-40 og kommer til direkte fradrag dersom renteandelen er beregnet i avtalen. Hvis dette ikke er tilfellet, er det ikke anledning til å skille ut og fradra en stipulert renteandel.¹⁸

Anskaffelser skal føres inn på konto det året de er ervervet, uavhengig av når i inntektsåret ervervet har funnet sted.

Etter sktl. § 14-41 litra a-i er det ni forskjellige avskrivningsgrupper. Ved salg av kraftverk vil overdragelsen innbefatte både gjenstander som faller inn under ulike grupper og særskilte driftsmidler. Leietaker må derfor foreta en beregning og fordele den samlede verdien av leievederlagene på de ulike gjenstandene og føre beløpene inn på de respektive saldoer.

Når en gjenstand skal anses for å være ervervet fremgår av sktl. § 14-30 og som hovedregel er dette ved levering. Det naturlige vil være å anta at dette tidspunktet må samsvare med det avgjørende tidspunkt for tidfesting av gevinst/tap hos selger.¹⁹ Dermed må vurderingen for når rettigheter etter leieavtalen kan anses for å være ervervet bli den samme som ved gevinst/tapsvurderingen i forhold til utleier.

2.2.2.2 Utleier

Inntekt

¹⁶ Matre (1991) s. 78.

¹⁷ Lignings-ABC 2010, Leasing pkt. 4.1.

¹⁸ Lignings-ABC 2010, Leasing pkt. 4.1.

¹⁹ Zimmer (2009) s. 332.

For utleier følges også skattelovens alminnelige regler ved realisasjon. Realisasjon omfatter etter sktl. § 9-2 ”overføring av eiendomsrett mot vederlag og opphør av eiendomsrett”, deretter regnes opp en rekke eksempler på tilfeller som faller inn under definisjonen.

I en situasjon hvor en leieavtale er utformet på et slikt vis at den klassifiseres som en kjøpsavtale, er kjernen i den vurderingen som er foretatt at leietaker er gitt så vidtgående rettigheter og risiko at man anser vedkommende for å inneha de vesentlige eierbeføyelser. I dette må ligge at man anser eiendomsretten som overført til leietaker og at vilkåret til ”realisasjon” i henhold til sktl. § 9-2 er oppfylt.

Hovedreglene om gevinst og tap ved realisasjon finnes for skattepliktig gevinst i sktl. §§ 5-1 (2) (utenfor virksomhet), 5-30 (innenfor virksomhet) og for fradragsrett i sktl. § 6-2 (1). Som tidligere nevnt er det summen av leievederlagene, korrigert for eventuelt forskudd eller restverdbetaling ved overtakelse, øvrige aktiverte kostnader og avtalt renteandel, som utgjør utgangsverdien for utleier. Dersom de avtalte leievederlagene til sammen har en verdi som overstiger inngangsverdien på gjenstanden, har utleier hatt en gevinst som skattelegges etter sktl. § 5-1 (2), alternativt sktl. § 5-30 for gevinster i virksomhet. Det er nettoverdien av utgangsvederlaget som skal legges til grunn, har utleier hatt utgifter for å sikre realisasjonen, skal disse gå til reduksjon av utgangsverdien.²⁰

Er derimot utleiers kostnad for anskaffelse av gjenstanden større enn utgangsverdien, har han fradragsrett for tapet etter sktl. § 6-2 (1).

Når utleier realiserer et formuesobjekt har han også muligheten til å inntektsføre hele salgssummen og ikke bare gevinsten, jf sktl. § 14-44 (1). Dette vil som regel gi en ugunstig tidfesting siden hele utgangsverdien blir tidfestet i realisasjonsåret mens inngangsverdien i form av avskrivninger først kommer til fradrag i de etterfølgende

²⁰ Zimmer (2009) s. 277.

inntektsårene.²¹

Dersom utleier ikke velger denne løsningen avhenger behandlingen av hva slags driftsmiddel det er snakk om.

For driftsmidlene tilhørende saldogruppene i sktl. § 14-41 (1) litra a-d skal salgssummen fradras på konto for de enkelte driftsmidlene. Er gjenstanden solgt med gevinst betyr dette for det første at den uavskrevne delen av kostprisen blir trukket ut av saldoen, samt at den delen av salgssummen som utgjør gevinst medfører at de fremtidige avskrivninger i gruppen blir redusert. Reduserte fradrag fører til høyere skatt, og dermed kommer gevinsten på salget til beskatning.

Dersom gjenstanden er solgt med tap, betyr dette at en del av gjenstandens kostpris fremdeles blir stående på saldo og dermed fremdeles er gjenstand for avskrivning. Tapet kommer dermed ikke til fradrag i sin helhet i realisasjonsåret, men fordelt over de neste årene.

For driftsmidlene i avskrivningsgruppene e til i er det bare en gjenstand på hver saldo og sktl. § 14-44 (3) bestemmer at de individuelt beregnede gevinstene eller tapene skal føres på en egen gevinst- og tapskonto. Ved årets slutt skal nettoen av årets posteringer beregnes og en sluttsaldo bestemmes. Dersom denne saldoen er positiv skal minst 20 prosent inntektsføres, er saldoen negativ kan inntil 20 prosent utgiftsføres, jf sktl. § 14-45 (4). Reglene om beregning av gevinst- og tapskonto gjelder tilsvarende for de særskilte driftsmidlene som avskrives lineært, jf sktl. § 18-6.

²¹ Zimmer (2009) s. 335.

3 Særlige problemstillinger knyttet til utleie av vannkraftanlegg

3.1 Grunnrentebeskatning

Vannkraftanlegg har potensial til å gi opphav til store inntekter, samtidig som kostnadene ved å bygge ut kraftanlegg er store. Disse kostnadene er også vesentlig høyere enn driftskostnadene knyttet til kraftanlegget.

Dersom utbyggingen av kraftanlegg har skjedd i samsvar med den samfunnsøkonomiske riktige rekkefølge, vil de rimeligste prosjektene iverksettes først.²² Tatt i betraktning at levetiden på investeringsobjektet er lang, vil eiere av kraftanlegg etter en periode nyte godt av den kapitalavkastning som oppstår utover alminnelig avkastning i andre næringer, fordi det er gitt tilgang på en begrenset ressurs og driftskostnadene er lave. Det er denne meravkastningen som kalles grunnrente.

Grunnrenten har av det offentlige blitt ansett som et godt skattesubjekt da den ikke vil ha vridende effekt på investorers beslutningsgrunnlag og fordi skattegrunnlaget ikke kan flyttes ut av landet.²³ Men for at grunnrenteskatten ikke skal virke vridende på investorers beslutninger, er det et viktig trekk ved beskatningen at normalavkastningen må skjermes for grunnrentebeskatning.

Reglene for beregning av grunnrenteskatt fremgår av sktl. § 18-3. Hovedregelen for beregning av grunnrenteinntekt er kraftanleggets produksjonsvolum multiplisert med spotmarkedsprisen, jf sktl. § 18-3 (2). Spotmarkedet er et felles norsk-svensk kraftmarked som administreres av NordPool ASA hvor det omsettes elektrisk kraft for priser bestemt av tilbud og etterspørsel på markedet.

Blant annet konsesjonskraft, langsiktige kraftleveringsavtaler og leieavtaler inngått før 1. januar 1996 av syv års varighet eller mer, kraft forbrukt i skattyters produksjonsvirksomhet

²² Kraftverkbeskatning (1999) s. 233.

²³ St. prp. nr 1 (2003-2004) pkt 3.7.2.

og kraft tatt ut av eier til bruk i egen produksjonsvirksomhet er unntatt reglene om beskatning på grunnlag av spotmarkedspriser. Den del av kraftproduksjon som har gått til slike formål, kan dermed trekkes fra.

Etter slik fratrekk som nevnt i forrige avsnitt, står man igjen med den del av produksjonsvolumet som må verdsettes til spotmarkedspris. Etter sktl. § 18-3 (2) litra a skal produksjon beregnes time for time og volumet multipliseres med den aktuelle spotmarkedsprisen i tilhørende tidsavsnitt.

Deretter gjøres et tillegg i grunnrenteinntekten for gevinst ved realisasjon av enkeltstående driftsmidler, jf sktl. § 18-3 (2) litra b. Dette gjelder kun ved driftsmidler som lar seg skille ut fra kraftanlegget, dersom alle driftsmidlene selges samlet, kan unntaksregelen i sktl. § 18-3 (9) litra b påberopes. I slike tilfeller kan de særskilte driftsmidlene i kraftanlegg realiseres skattefritt, forutsatt at kjøper overtar de skattemessige verdier og ervervstidspunkter fra selger. Dersom det ikke uttrykkelig avtales slik kontinuitet, gjennomføres beskatning ved at grunnrenteinntekt settes til ”vederlaget, fratrukket summen av skattemessig verdi av driftsmidler som benyttes i kraftproduksjonen, aktiverte kostnader til erverv av vannfall og eventuell negativ grunnrenteinntekt til fremføring”, jf sktl. § 18-3 (9) litra a.

Sktl. § 18-3 (3) regulerer de kostnader som kan kreves fradratt ved beregning av grunnrenteinntekt. I utgangspunktet er alle kraftproduksjonsrelaterte driftskostnader fradragsberettigede, jf sktl. § 18-3 (3) litra a. I punkt 1 følger en rekke presiseringer og unntak.

Tre ulike uttrykk benyttes: ”kostnader som [...] har sammenheng med produksjonen ved kraftverket”, ”[d]riftskostnader som regulært følger av” og ”andre produksjonskostnader som er henførbare til kraftverket”. Poenget er å dra et skille mot kostnader som ikke kan

knyttes opp mot noen bestemt inntektskilde.²⁴

Salgs-, overførings- eller finanskostnader er ikke fradragsberettiget, med det unntak at kostnader forbundet med å frakte kraften fra kraftanlegget og inn på sentralnettet er fradragsberettiget. Dette er fordi spotprisen refererer til innmatingspunktet på sentralnettet som ligger noe bortenfor målepunktet til kraftanlegget og det derfor gis fradrag for tapet som oppstår mellom målepunktet og innmatingspunktet.

Som nevnt skal gevinst ved realisasjon av driftsmidler legges til grunnrenteinntekt. Motstykket til dette er at tap ved slik realisasjon er fradragsberettiget, jf sktl. § 18-3 (3) litra a, punkt 1.

Videre er de skattemessige avskrivningene fradragsberettiget, samt konsesjonsavgift og eiendomsskatt. Andre skatter, som naturressursskatt, er ikke fradragsberettiget.

Som nevnt er grunnrenteskatten ment å ramme den meravkastningen som kan fremkomme på grunn av at vannfall er en begrenset ressurs. For at skatten skal få denne virkningen er det viktig at den normale avkastning skjermes for grunnerentebeskatning og det er derfor gitt regler om at det ved beregning av grunnrenteinntekten skal gjøres fradrag for en såkalt "friinntekt", jf sktl. § 18-3 (3) litra b. Grunnlaget for friinntekten beregnes ut fra den skattemessige verdi av produksjonsmidlene i kraftanlegget, gjennomsnittet av verdiene den 1. januar og 31. desember det aktuelle inntektsåret. Dette grunnlaget multipliseres med en normrente som tilsvarer årsgjennomsnittet av renten på statskasseveksler med 12 måneders gjenstående løpetid fra 2007, jf Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (fsfin.) § 18-8-3, jf § 18-8-1.

Etter at grunnrenteinntekten er beregnet, trekkes det 30 % grunnrenteskatt, som i sin helhet går til Staten.

²⁴ Bedrift, selskap og skatt (2006) s. 766.

3.2 Problemstillinger knyttet til fastsettelse av grunnrenteskatt

Beregning av grunnrenteinntekt

Et av hovedargumentene for å innføre den nye utleieordningen var hensynet til at kraftmarkedet skulle virke på best mulig måte, samt at man ville oppnå en mer fleksibel kraftsektor.²⁵ Etter at lovendring i 2008 utelukker at private aktører har direkte eierskap til konsesjonsbelagte vannkraftanlegg og større eierandel enn 1/3 i selskaper som eier slike kraftanlegg, trengte man alternativer løsninger for å øke kompetanse og innovasjon på markedet. Utleie var en alternativ løsning ved at dette kunne tilrettelegge for ”industriell samordning og bedre drift av kraftverkene”.²⁶

Meningen var at eierne skulle få et reelt alternativ til salg, for eksempel i situasjoner hvor de offentlige eierne ønsker å viderefølge eierskapet, men ikke ønsker risikoen ved selv å omsette kraften på det frie markedet.

For å skape en velfungerende utleieordning og oppnå de ønskede effektene, er man avhengig av at systemet medfører skattenøytralitet og forutsigbarhet.

I forarbeidene til de nye reglene er det fra departementets side forutsatt at ”eier skal ha ansvar for blant annet konsesjonskraft, konsesjonsavgifter og skatter, herunder grunnrente- og naturressursskatt”.²⁷ Det er ikke utdypet noe videre hva som ligger i dette, men antagelig må dette bety at det som utgangspunkt er den formelle eier som ansees som skattemessig eier. Samme tolkningsresultat er valgt av ulike høringsinstanser under høringsrunden, som for eksempel Oslo kommune.²⁸ Som beskrevet ovenfor har tidligere praksis i visse tilfeller vist at leietaker kan anses for skattemessig eier og bli ansvarlig for skattebyrden. Hvorvidt det nye utleieregimet utelukker en slik ordning diskuteres i punkt 4.1.

²⁵ Ot. prp. nr. 66 (2008-2009) pkt. 3.3.

²⁶ Ot. prp. nr. 66 (2008-2009) pkt. 3.3.

²⁷ Ot. prp. nr. 66 (2008-2009) pkt. 3.6.

²⁸ Oslo kommune (2009) s. 13.

For den videre drøftelsen forutsettes det i punkt 3.2 at utleier er skattemessig eier. Ved utleie vil en slik tilordning av skatteansvaret by på særlige problemer i forhold til grunnrentebeskatningen.

Ovenfor er det gjort rede for hvordan grunnrenteskatten beregnes ut fra spotmarkedspriser. Problematisk i forhold til grunnrenteskatten blir derfor at skatteyder skattelegges ut fra et annet grunnlag enn den faktiske inntekten, som i slike tilfeller er leievederlaget. Så lenge de virkelige kraftpriser som grunnrenteskatten beregnes ut fra, varierer ut fra de forutsetninger leievederlaget er basert på, vil økte kraftpriser medføre økning i skattebelastning for utleier.

En eier av et kraftanlegg kan ha ulike motivasjoner for å velge å leie ut hele eller deler av kraftvolumet, men ønsket om å ha en jevn inntektskilde å forholde seg til og unngå prisrisikoen på det frie markedet vil ofte være fremtredende. For å oppnå dette målet er det ikke tilstrekkelig å sikre en jevn inntektsstrøm, så lenge grunnrenteskatten blir beregnet ut fra en markedsbasert spotpris, som kan medføre store svingninger i skattebelastning.

Dersom inntekten også hadde svingt i takt med skattebelastningen slik at høy inntekt fulgte stor skattebelastning kom, som tilfellet er når eier selv selger kraften på kraftmarkedet, hadde risikoen vært mindre. Når man kun har risikoen for varierende skatteutgifter, er det rimelig å anta at reglene kan fungere som en hindring for at utleieavtaler inngås i en slik grad lovgiver kanskje håpet på ved innføring av utleieadgangen.

Kostnader

Ytterligere problemer oppstår i forhold til fradragsberettigede kostnader knyttet til kraftanleggsproduksjon.

I en leieavtale vil typisk ansvar for vedlikehold og muligens påkostninger være overført til leietaker. Dersom denne har dekket slike kostnader, vil det oppstå problemer i forhold til

fradrag i grunnrenteskatten, som er beregnet på utleiers hånd.

Som tidligere nevnt er det i skatteloven oppregnet en rekke kostnader som kan trekkes fra grunnrenteinntekten, jf sktl. § 18-3 (3). Så lenge det etter avtalen mellom utleier og leietaker er utleier som skal stå for slike driftsutgifter, oppstår ingen problemer da utleier bare trekker disse fra i sin beregnede grunnrenteinntekt, jf sktl. § 18-3.

Men ofte vil enkelte driftskostnader være overført til leietaker gjennom leieavtalen. Etter alminnelige skatterettslige prinsipper har man ikke fradragsrett for andres kostnader. Det ligger underforstått til grunn for skattelovens hovedregel om fradragsrett, sktl. § 6-1, at det må være samme vedkommende som har pådratt seg en kostnad som vil ha fradragsrett for den. I slike tilfeller vil utleier ikke kunne føre disse til fradrag på grunnrenteinntekten. Siden det er utleier som er ansvarlig for grunnrenteskatten har ikke leietaker noen beregnet grunnrenteinntekt å føre den til fradrag i. Resultatet blir at den totale skattebyrden øker, ved at grunnrenteskatten for utleier blir høyere på grunn av manglende fradrag. Ekstra fremtredende blir dette dersom driftskostnadene medfører at det maksimale produksjonsvolumet øker i forhold til da avtalen ble utformet. Økt produksjonsvolum medfører høyere grunnrenteskatt og i praksis vil mangel på fradragsrett i dette tilfellet medføre at grunnrentebeskatning også treffer den normalavkastning som er ment å skulle skjermes.²⁹

Som en løsning på denne skjevhet vil det ofte være avtalt at utleier skal refundere leietaker for slike kostnader. På denne måten får i alle fall leietaker kompensasjon for kostnaden, spørsmålet blir deretter hvordan situasjonen skal behandles for utleier sin del. For slike tilfeller har Finansdepartementet uttalt at ”refusjonsordningen må tillegges skattemessige virkninger slik at utleier får tilordnet fradraget”.³⁰ Løsningen blir dermed at utleier ved å refundere beløpet har pådratt seg kostnaden og får fradrag for dette. Leietaker som opprinnelig bekostet vedlikeholdet får dette refundert og ikke lenger har hatt noen kostnad

²⁹ Oslo Kommune (2009) s. 13.

³⁰ Utv. 1997.side 1090 og 1091, sitert etter Kraftverkbekskatning (1999) s. 298.

ved vedlikeholdet og vil dermed ikke få noe fradrag for dette.

Totalt sett vil dette være en god løsning for begge parter, utleier får fradrag for en nødvendig kostnad mens leietaker blir stilt i samme stilling som om kostnaden ikke hadde oppstått. Men det kan allikevel stilles spørsmål i forhold til leietakers incitament til å begrense kostnader ved en slik ordning. Siden leietaker havner i samme stilling uavhengig av størrelsen på kostnaden, vil han ikke ha noe personlig incitament til å begrense den. Dersom leietaker får fradraget i sin alminnelige inntekt vil ha derimot ha grunn til å begrense slike driftskostnader da dette vil ha direkte påvirkning for leietakers inntekt etter skatt. Men en slik ordning hvor utleier ikke får fradrag vil neppe være tilfredsstillende for utleier. I forbindelse med ekstraordinære kostnader vil en løsning være å avtale forutsetninger for at leietaker skal ha rett til kompensasjon fra utleier, ved at utleier må samtykke til slike kostnader før tiltaket gjennomføres. Med en slik godkjennelsesordning vil ikke være praktisk ved kostnader knyttet til den daglige drift. Et annet alternativ er å ta inn en generell avtalebestemmelse som pålegger leietaker å gjennomføre tiltak for å redusere kostnader på best mulig vis. Men en slik bestemmelse må forutsetningsvis utformes relativt vidt for at leietaker skal beholde et visst handlingsrom. I et slikt tilfelle vil leietaker mest sannsynlig ikke legge like stor anstrengelse i å redusere kostnader som dersom han selv hadde fradragsretten.

4 Ulike modeller/løsninger

4.1 Skattemessig eier

Som det er redegjort for i punkt 2.1 er det i utgangspunktet avgjørende for den skattemessige behandlingen av partene i et alminnelig leieforhold hvorvidt avtalen mellom dem overfører så vidtgående rettigheter at leietaker må anses for å ha tatt over skatteansvaret.

I Ot. prp. nr. 66 (2008-2009) har Olje- og energidepartementet lagt føringer for hvordan avtaler som regulerer utleie av vannkraftanlegg skal utformes. Blant annet er det forutsatt at eier skal ha ansvaret for grunnrenteskatten. Et viktig spørsmål i forhold til de nye utleiereglene blir dermed om det innenfor den nye utleiemodellen fremdeles vil være rom for at å inngå avtaler av en slik art at leietaker blir å anse som skattemessig eier.

Betydningen av Gloppendommen

6. april 2005 ble det i Høyesterett avsagt en dom som medførte diskusjoner i forhold til vurderingen av hvem som må anses for å være skattemessige eier i utleieforhold. Det ble stilt spørsmål til om Høyesterett med denne dommen mente at det skattemessige eierbegrepet var i endring eller om man la opp til en ulik vurdering av eierbegrepet i forhold til grunnrenteskatten.

I dommen, Rt. 2005. 394 "Gloppendommen" ble resultatet at leietaker var å anse som skattemessig eier, selv om det, som påpekt i både etterfølgende rettspraksis og juridisk teori³¹ var mange forhold som skilte seg ut fra både retningslinjene i Lignings-ABC og tidligere praksis.

I forhold til momentene i Lignings-ABC ble kraftanleggene ansett for å ha "en ikke ubetydelig verdi" ved utløp av leieperioden, leieperioden var på 20 år og levetiden ble av sakkyndige ansett for å være tilnærmet ubegrenset ved tilstrekkelig vedlikehold, leietaker hadde ikke rett til forlengelse og verken rett eller plikt til å kjøpe objektet og oppgraderinger som ble foretatt av leietaker skulle godtgjøres.

I dommen ble det funnet å være på det rene at det var partenenes intensjon å inngå en leieavtale, men i motsetning til "Neadommen" ble det ikke i "Gloppendommen" lagt vekt på dette. I likhet med "Neadommen" hadde leietaker i Gloppensaken heller ikke deltatt i finansiering, ikke rett til å selge eller pantsette leieobjektet eller delta i videre utbygging. Heller ikke disse forhold, som var nettopp de som ble lagt til grunn i Neadommen, hindret

³¹ Rt. 2009.441, Ekern (2005).

leietaker i å bli ansett som skattemessig eier, de ble ikke en gang drøftet. Også av Ot. prp. nr. 1 (2003-2004) fremgår det at disse forhold skal vektlegges.

Et av de forhold som derimot ble vektlagt i Gloppendommen var det faktum at leietaker hadde vedlikeholdsansvar ut over det rent generelle, ansvaret innbefattet rett til å foreta utskiftninger og oppgraderinger. I dette ligger at leietaker har risikoen for tilfeldige begivenheter, som påpekt av høyesterett. Men kan man legge noe mer i denne del av avtalen enn hva som følger av alle leieforhold? Man forplikter også der å ta ansvar for den sedvanlige slitasje som måtte oppstå. Så lenge leietaker i Gloppendommen også får godtgjort de utskiftninger og oppgraderinger de foretar seg, kan jeg vanskelig se at dette forhold kan veie så tungt at det gjør opp for de nevnte forutsetninger som ikke foreligger for å anse leietaker for skattemessig eier. Det er i denne dommen heller ikke diskutert andre typer risiko som kan veie for eller mot klassifikasjon som kjøpsavtale.

I likhet med forutgående praksis ble situasjonen ved utløpet av leieperioden diskutert og ansett som et sentralt moment. I Gloppensaken var det ikke snakk om rett til forlengelse eller kjøpsrett eller kjøpsplikt, kun en forkjøpsrett til markedsverdi, men dette ble ansett for å være et moment som ikke talte for eierskap.

Etter ”Gloppendommen” kom 2. april 2009 en ny dom om det skattemessige eierbegrepet, Rt. 2009. 441 ”Nordkraft”. Det var her snakk om uttak av kraft, men som nevnt tidligere er det mange likheter mellom uttaksrettigheter og leierettigheter.

I ”Nordkraft” forelå det i likhet med i Gloppensaken en uoppsigelig avtale hvor vederlaget besto i et engangsvederlag. Det ble også i begge sakene ansett for å veie tungt for skattemessig eierskap at leietaker/uttaksberettigede hadde den vesentlige risiko for hendelige uhell. Men i ”Nordkraft” ble det også påpekt at den uttaksberettigede også hadde risikoen for andre elementer, slik som prisrisiko, produksjonskostnader, renter og mulig driftsstans. Hvem som hadde ansvaret for dette ble ikke diskutert i ”Gloppendommen”.

Det ble dermed lagt til grunn at det var den uttaksberettigede i "Nordkraft" som hadde den vesentlige økonomiske risikoen.

Videre ble det lagt avgjørende vekt på at plikten til å tegne forsikringer var overført, at uttaksberettigede var inkludert i administrasjonen av anlegget, at avtalen ga rett til å delta i eventuell utbygging og rett til å overdra sine rettigheter og plikter.

Til tross for at "Nordkraft" henviser til og tar utgangspunkt i "Gloppendommen" og at det er enkelte likheter ved avtaleforholdene, har man i førstnevnte sak betydelig flere momenter som peker i samme retning. Det er vanskelig å se om dommen er ment å følge opp de vurderinger som ble foretatt i "Gloppendommen" og hva resultatet hadde blitt dersom de andre forhold talte mot eierskap.

I både "Nordkraft" og "Neadommen" er det på linje med den tidligere praksis lagt avgjørende vekt på hvor den vesentlige økonomiske risiko ligger. Ved avgjørelsen av Gloppensaken ble det derimot ikke lagt vekt på momenter som tidligere har vært ansett som sentrale. I forhold til eierbeføyelser ble det lagt vekt på at leietaker hadde full rådighet over leieobjektet, noe som for så vidt samsvarer med både nevnte Neadommen og Ot. prp. nr 1 (2003-2004). Men hovedvekten syntes å bli lagt på risikoen for tilfeldige hendelser og som nevnt ble vektige momenter fullstendig oversett. Av den grunn er det mye som taler for at dommen ikke kan tillegges særlig betydning ut over den aktuelle saken og at dommen ikke kan legges til grunn for en utvikling av eierbegrepet. Avveiningen av momentene i forhold til skattemessig eierskap i utleieforhold må fremdeles følge Lignings-ABC og forutgående praksis, et synspunkt som også fremgår av juridisk teori.³²

I forarbeidene som ligger til grunn for den nye utleieordningen er det stilt strenge krav til eierens ansvar og egenkompetanse, slik som manøvrering av vassdrag og eventuelle magasin, den tekniske tilstanden til anlegget mv. I tillegg blir det på nåværende tidspunkt arbeidet med forskrifter om utleie av vannkraftanlegg, som også regulerer ansvaret til

³² Ekern (2005) s. 302.

henholdsvis eier og leietaker. Mye av ansvaret for kraftanlegget etter de nye utleiereglene ser ut til å ville ligge på utleier og både forarbeidene og utkastet til utleieforskrift inneholder ytterligere krav til innholdet i en utleieavtale. Det kan derfor stilles spørsmål om hvorvidt de nye utleiereglene legger så store begrensninger på avtalefriheten at leietaker ikke under noen omstendighet kan anses som den skattemessige eier.

Leieperiodens lengde

I endringer til den nye konsesjonsloven § 5 fremsettes en ufravikelig regel om lengde på utleieperioden som medfører at man kun kan inngå leieavtaler på inntil 15 år av gangen. Verken skattemyndighetene eller rettspraksis har trukket opp en eksakt grense for hvor lang en leieavtale må være for at det kan være aktuelt å diskutere om den kan anses for å innebære en overdragelse eller at det i det hele tatt foreligger en nedre grense. Varigheten på avtalen har blitt tatt i betraktning i sammenheng med andre momenter, som for eksempel leieobjektets verdi ved utgangen av avtalen.

Men det ble i Rt. 2009. 441 ("Nordkraft") anført at den aktuelle leieperioden, på 55 år, ikke var lang nok. Dette fant ikke retten å kunne legge til grunn, da Finansdepartementet i flere uttalelser, senest 20. august 1999, hadde gitt uttrykk for at leieperiode som i Nordkraftsaken, var tilstrekkelig.

I "Gloppendommen" hvor resultatet var at de reelle forhold ble karakterisert som en overdragelse, var leieperioden betydelig kortere, 20 år, uten at dette uttrykkelig ble problematisert av retten. Lengden på leieperioden ble tatt opp i forbindelse med antatt levetid på kraftanleggene. Selv om man fant at levetiden kunne være vesentlig lengre enn leieperioden, ble dette ikke vurdert som noe argument for at leieperioden var for kort eller tatt til vekt mot å anse leieavtalen som en overdragelse. Videre ble leieperioden diskutert i forbindelse med hva retten anså som en uvanlig vid råderett over kraftanlegget hvor varigheten ble tatt opp som et argument om at situasjonen med slik råderett over et slikt tidsrom, er spesiell. I denne forbindelse syntes retten å legge til grunn at 20 år var en lang

periode.

Som nevnt er ”Gloppendommen” blitt kritisert i juridisk teori og det er her trukket frem at en leieperiode på 20 år ikke er spesielt langvarig i forhold til kraftanlegg.³³ Det ble vist til meddelte vassdragskonsesjoner for 2003 og 2000 som var på henholdsvis 50 og 40 år. Videre påpekte Ekern til illustrasjon at det i 1999 ble innført konsesjonsplikt også for erverv av langsiktige disposisjonsretter og at Olje- og energidepartementet i denne forbindelse ikke anså en disposisjonsrett på inntil 20 år som langvarig.³⁴

I Rt. 1987. 1166 ”Kongsberg Våpenfabrikk” var leieperioden betinget av hvor lang tid nedbetalingen av et lån ville ta, som ble antatt å være 20-30 år. Heller ikke her ble perioden på leieavtalen tatt opp som noe moment mot at leieavtalen ble ansett som en kjøpsavtale, som var dommens resultat.

I Ot. prp. nr. 22 (1996-97) ble det nevnt at en ensidig rett til forlengelse kan medføre at eiendomsretten til eier ikke lenger er en realitet og avtale om slik forlengelse dermed kan gi grunnlag for å anse en leieavtale som en kjøpsavtale. På samme måte kan man se for seg at en gunstig opsjon kan ha en slik virkning. I det nye utleieregimet er det ikke lenger lov å avtale verken rett til forlengelse eller opsjonsrett. Men dersom en utleieperiode på 15 år er gjennomført, vil nok i mange tilfeller leietaker ha opparbeidet seg unike egenskaper og kunnskaper om anlegget. Dersom leieforholdet har fungert og grunnlaget for den tidligere avtalen ikke har forandret seg vesentlig, kan det være lettvint for utleier å inngå en ny, lignende avtale med samme leietaker. Utleier kan dermed spare vesentlige kostnader ved å slippe å lete etter og vurdere nye leietakere og arbeidet med forhandlinger og utarbeidelse av en ny avtale kan bli lettet. Dette kan medføre at den opprinnelige leietaker har et konkurransefortrinn ovenfor andre mulige leietakere som medfører at leieforholdet i realiteten blir mye lenger enn 15 år.

³³ Ekern (2005) s. 293.

³⁴ Falkanger (2002) s. 277 sitert etter Ekern (2005) s. 302.

Dette gjelder under den forutsetning som er satt av departementet om at utleie av vannkraftanlegg ikke faller inn under reglene om offentlige anskaffelse.³⁵

Landssamanslutninga for Vasskraftkommunar har påpekt at det ville styrke formålet om offentlig kontroll dersom eierne ble pålagt å følge disse reglene³⁶, men også i slike tilfeller kan man se for seg at en tidligere leietaker kan ha med seg slike fordeler inn i en anbudskonkurranse at det er lett for utleier å velge samme leietaker for en ny leieperiode.

Selv om det også etter de nye utleiereglene i en viss grad kan legges opp til en leieperiode som i praksis kan være lenger enn 15 år ved at man fornyer leieperioden til leietaker etter de første 15 årene, vil dette kreve at man faktisk inngår en ny leieavtale. Selv om man i slike tilfeller antagelig kan ta utgangspunkt i den forrige avtalen, vil det være en prosess tilknyttet dette arbeidet mellom de to leieperiodene slik at man ikke vil få en sammenhengende periode på over 15 år. At avtalene skal godkjennes av Olje- og energidepartementet, jf. vedtak om endringer i industrikonsesjonsloven § 5 kan også bidra til at avtaleperioden ikke i praksis går ut over 15 år. Leieavtaler for kraftanlegg har i tidligere praksis hvor leietaker har blitt ansett for ansvarlig for grunnrenteskatt ofte strukket seg over vesentlig lengre tidsrom, i tilfeller over 50 år. Dette tilsier at det kan bli vanskelig å komme til et slikt resultat når leieperioden kun er 15 år. I juridisk teori er det også antydnet at 20 år er for kort for at leietaker skal kunne anses som skattmessig eier. I Ot. prp. nr. 66 (2008-2009) er forholdet mellom de nye reglene og den tidligere praksis med å vurdere leietaker som skattemessig eier, ikke adressert. Det er derimot uttalt at formålet til å sikre og styrke det offentlige eierskap tilsier at en ikke legger opp til for lange leieperioder.³⁷

Eiers ansvar

Den neste begrensningen som departementet har satt gjelder ansvarsfordelingen mellom utleier og leietaker. I forhold til de gamle konsesjonsreglene var det leietaker som hadde alt ansvar ovenfor det offentlige. I tråd med den nye målsettingen om offentlig kontroll ble det i Ot.prp. nr. 66 (2008-2009) lagt opp til at det nå skulle være utleier som hadde ansvaret

³⁵ Ot. prp. nr. 66 (2008-2009) pkt. 3.2

³⁶ LVK (2010) s. 4.

³⁷ Ot. prp. nr. 66 (2008-2009) pkt. 3.4.

opp mot offentlige myndigheter. Det ble her uttalt at eier måtte ha den ”styring som er nødvendig for å oppfylle sine lov- og konsesjonspålagte plikter”. Leietaker ble gitt anledning til å styre produksjonen for egen risiko og regning, men måtte holde seg innenfor grensene av eiers konsesjon.

Det ansvaret som ble pålagt eier ovenfor myndighetene skulle blant annet omfatte manøvrering av vassdraget og eventuelle magasiner, overholdelse av naturforvaltningsvilkår og den tekniske tilstanden til kraftanlegget. Videre uttales at ”eieren må sørge for ressurser, ansatte, kompetanse og beredskap for å ivareta sitt ansvar. Dette innebærer at eier må ha inngående kjennskap til vassdragsanleggets tekniske stand og kompetanse til å gjennomføre nødvendige tiltak i forbindelse med ulykker, skader og andre ekstraordinære situasjoner”.³⁸ Videre ble det fastslått at det ville være behov for å stille nærmere krav til hvilken kompetanse og organisasjon eier selv måtte ha ved utleie, men at slike krav skulle fastsettes i forskrift.

Denne forskriften er fremdeles under utarbeidelse, men et forslag til forskrift om utleie av vannkraftanlegg og om bruk av driftsoperatører (”Utleieforskriften”) ble sendt ut på høring 15. januar 2010 med høringsfrist 16. april 2010.

I dette forslaget syntes det som at kravene til eiers ansvar og kompetanse er redusert i forhold til de retningslinjer som ble lagt i proposisjonen.

Uleiers ansvar er avhengig av hvor driftsansvaret etter avtalen plasseres. Den driftsansvarlige har etter utleieforskriftens § 3 som oppgave å koordinere all planlagt vannkraftproduksjon, herunder å kontrollere at beslutningene om kjøring av vann er i samsvar med krav fastsatt i lovgivningen og vedkommende beslutter deretter fortløpende alle praktiske tiltak.

³⁸ Ot. prp. nr. 66 (2008-2009) pkt. 3.4.

Departementet har skissert tre ulike løsninger ved utleie. For det første kan utleier selv beholde driftsansvaret, i slike tilfeller overtar leietaker kun den kommersielle risikoen. Men det vanligste vil nok være annet alternativ, at leietaker også overtar rollen som driftsansvarlig. For det tredje tilfellet kan driftsansvaret settes bort til en driftsoperatør. Dersom forholdet ikke er regulert i avtalen må eier selv bære driftsansvaret.

Hvilke krav som videre pålegges utleier av vannkraftanlegget under en leieperiode følger av utleieforskriften § 8. Situasjonen hvor utleier selv beholder driftsansvaret er regulert i første ledd og det er ved slike tilfeller at vedkommendes ansvar er mest vidtfavnende. Etter paragrafen pålegges utleier å under ”hele avtaleperioden ha ansatte i egen organisasjon med kompetanse og ressurser til å ivareta styring etter krav fastsatt i eller i medhold av lov, herunder om dampsikkerhet, manøvrering av vassdrag, overholdelse av naturforvaltningsvilkår og ivaretagelse av teknisk tilstand til kraftverk og eventuelle reguleringsanlegg”. Videre heter det at ”[d]e ansatte må ha vassdragsfaglig kompetanse og inngående kjennskap til vannkraftanleggets tekniske tilstand, samt kompetanse til å gjennomføre nødvendige tiltak i forbindelse med ulykker, skade og andre ekstraordinære situasjoner”. Så langt stemmer forskriften godt overens med det som ble lagt opp til i Ot. prp. nr 66 (2008-2009). Men som nevnt åpner forskriften for at driftsansvaret overføres til leietaker. Utleieren forpliktelse i slike tilfeller reguleres av forskriftens § 8 annet ledd. Her fremkommer at ansvaret etter første ledd overføres til leietaker mens utleier fremdeles beholder ansvaret for at kravene oppfylles av leietaker til enhver tid. Utleier har altså ansvar for å følge opp at leietaker hele tiden er kvalifisert og driver anlegget på en forsvarlig måte.³⁹ Ansvaret reduseres mer eller mindre til en form for oppfølgings- og kontrollansvar og det stilles heller ingen videre krav til eiers kompetanse i slike tilfeller. Eieren er likevel forpliktet til å ha en ansatt i sin organisasjon som er tilgjengelig for spørsmål i tilknytning til eiers ansvar, men i denne forpliktelsen ligger ikke noe krav om at eier skal ha noen spisskompetanse på alle sidene ved drift av vannkraftanlegg.⁴⁰

³⁹ Merknader til utleieforskriften (2010), avsnitt ”Til § 8 Krav til eiere”.

⁴⁰ Merknader til utleieforskriften (2010), avsnitt ”Til § 8 Krav til eiere”.

Det som er spørsmålet videre er om de forpliktelser som i alle tilfeller hviler på utleier ved en leiesituasjon, setter skranker for at de vilkår som er dratt opp i rettspraksis og skatteetatens retningslinjer i Lignings-ABC for å anse leietaker som skattemessig eier, kan bli oppfylt.

Hovedpoenget med en slik vurdering er som tidligere beskrevet å se hvor de vesentligste eierbeføyelsene ligger, herunder den økonomiske risiko. Et moment i en slik vurdering er hvorvidt leietaker har rett til å bestemme produksjonsvolum og –tid. Men at leietaker har slik rådighet kan vanskelig ses på som noe annet enn hva som er normalen i et leieforhold, noe som understøttes av forskriftens § 2 om virkeområde og uttalelser i Olje- og energidepartementets merknader til den foreslåtte utleieforskriften. § 2 definerer en utleieavtale som alle avtaler hvor en annen enn eier får innflytelse over produksjonsplanlegging og kjøring og i departementets merknader presiseres at slik innflytelse ”er gjort til det sentrale kriteriet for hva som er en utleieavtale [...]”. Så selv om det fremdeles er rom for en slik overføring av en rettighet som gir uttrykk for å inneha eierbeføyelser, kan den ikke vektlegges under det nye regimet, i den grad den i det hele tatt tidligere har blitt vektlagt.

Videre uttaler departementet i sine merknader at en slik innflytelse over den reelle produksjonen normalt vil innebære at det vesentlige av den økonomiske risiko er overført til leietaker. Inn under denne delen av den økonomiske risiko vil typisk risiko for variasjon i markedspris, produksjonskostnader og mulig driftsstans falle.

Risikoen for hendelige uhell faller ikke like naturlig inn under den økonomiske risiko som følger med råderetten over produksjon. Et typisk kjennetegn på et leieforhold er at leietaker plikter å levere leieobjektet tilbake i vesentlig samme stand som da vedkommende overtok det, med unntak av reduksjon på grunn av normal slitasje og elde. I dette ligger at dersom det oppstår hendelige uhell mens leietaker har rådighet over leieobjektet, vil plikten til å levere det i samme stand medføre at det er naturlig at vedkommende må ta ansvaret for å sette objektet tilbake til samme stand. Av denne grunn kan ansvar for hendelig uhell etter

en leieavtale for leietaker neppe tillegges stor vekt i retning av å karakterisere vedkommende som skattemessig eier. Men det kan åpnes for at ansvar for slik risiko i enkelte tilfeller kan vektlegges, dersom ansvaret strekker seg ut over det som kan anses som normalt i et leieforhold. I sin artikkel ”Det skattemessige eierbegrep under utvikling?” peker Ekern på force majeure for eksempel ved total ødeleggelse på grunn av en naturkatastrofe.⁴¹ Dersom leietaker etter avtalen også må anses for å ha risikoen for slike hendelser, kan dette tale for at leietaker har ervervet mer enn en bruksrett gjennom leieavtalen. At det foreligger slike bestemmelser i avtalen syntes det ikke som om de nye utleiereglene forhindrer.

En annen naturlig følge av plikten til å levere et leieobjekt i samme stand er at det foreligger et vedlikeholdsansvar hos leietaker. På samme måte må dette ses som en naturlig del av et leieforhold. Men situasjonen kan endres dersom leietaker har vedlikeholdsansvar ut over det normale eller rett til å foreta påkostninger og man havner da i en lignende stilling som ved ansvar for force majeure. Dersom kostnadene refunderes av utleier, noe som ofte er tilfellet, vil man allikevel ikke kunne se dette ansvaret eller rettigheten som et argument for at leietaker er skattemessig eier.

At departementet på denne måten gjør overføring av den vesentlige økonomiske risiko til en del av et alminnelig leieforhold, slår i stor grad benene under dette som argument for å anse leietaker som skattemessig eier. Når dette gjøres til normalen vil ikke ansvaret for den økonomiske risiko kunne vektlegges på samme måte som det har blitt under tidligere rettspraksis. Et annet moment som rettspraksis har vektlagt i forbindelse med økonomisk risiko er det forhold at leietaker dekker investerings- og driftskostnader, at de deltar i finansieringen av kraftanlegget. De nye utleiereglene hindrer ikke at leietaker i det videre dekker slike kostnader og slike forhold kan fremdeles tale for at det er leietaker som er den skattemessige eier.

⁴¹ Ekern (2005) s. 287.

Når det gjelder andre former for administrativ deltagelse setter ikke de nye utleiereglene noen begrensinger, det er fremdeles åpent for at leietaker deltar i finansiering og planlegging av utbygging. Leietaker kan også fremdeles etter avtalen ha rett til å hindre salg av kraftverket.

Restverdien ved utløpet av avtalen har også i enkelte situasjoner blitt tillagt betydning. For så korte leieperioder som 15 år vil dette som regel ha liten relevans. Det måtte i så fall kunne bli aktuelt med en slik vurdering når en 15 års leieperiode utløper omtrent samtidig med levetiden for det aktuelle kraftanlegget. Men en slik sjelden situasjon kan neppe få betydning for de generelle betraktninger om utleieregimet.

Selv om det fremdeles er adgang til å inngå avtalebestemmelser som overlater rettigheter til leietaker som tilsynelatende er uttrykk for eierbeføyelser, er et av de tydeligste eksemplene på slike beføyelser, retten til innflytelse over produksjonen, etter de nye utleiereglene fratatt sin betydning. Videre er det meste av den økonomiske risiko også overført til leietaker som en naturlig del av utleieinstitusjonen.

Selv om det i Ot. prp. nr 66 (2008-2009) ble lagt opp til at mye av ansvaret fremdeles skulle ligge hos utleier og at dette dermed kunne sette hindringer for at en stor nok del av eierbeføysene kunne sies å være overdratt til leietaker, har Olje- og energidepartementet i utleieforskriften med tilhørende merknader redusert mye av dette ansvaret. Det som ligger igjen er et formelt ansvar ovenfor myndighetene samt en forpliktelse til å holde oppsyn og kontroll med at leietaker oppfyller sine plikter etter forskriften. Likevel er det gjennomgående fremhevet at formålet med hjemfallsordning og de nye leiereglene er å sikre kontroll på de offentlige eieres hånd.

Videre har Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar i sin høringsuttalelse pekt på at det særlig i forhold til EØS-retten vil være de reelle forhold som legges til grunn og de formelle krav og forutsetninger departementet har stilt til eieren vil være av mindre

betydning.⁴²

Etter mitt syn medfører midlertidig de uttalelser departementet har kommet med angående eiers ansvar og formålet om offentlig kontroll, samt det faktum at den maksimale leieperioden er satt relativt lav at det under det nye utleieregimet er lite rom igjen for å betrakte leietaker som skattemessig eier.

4.2 Prissikring

I Ot. prp. nr. 66 (2008-2009) er de skattemessige virkningene ikke problematisert noe videre, men ansvaret for løsning av mulige utfordringer er lagt til partene i et utleieforhold. Til tross for at flere høringsinstanser påpekte behovet for klargjøring og eventuell regulering av forholdet, sier departementet at problemene må avtalereguleres mellom de ulike parter.

Som et alternativ til ren avtaleregulering av skattebyrden foreslår departementet en prissikringsmodell. Det fastslås at grunnrentebeskatning beregnet ut fra spotmarkedspris ikke er til hinder for at partene seg i mellom kan inngå en avtale som sikrer utleier en jevn inntekt etter skatt og viser til utregninger foretatt i St. prp. nr. 1 (2006-2007).

. I denne proposisjonen var temaet leveranse av kraft i henhold til langsiktige kraftkontrakter. Felles for både slike kontrakter og leiekontrakter er at en vesentlig del av produksjonsvolumet leveres i henhold til avtale til en fast avtalt pris og beregningene gjort i forhold til kraftkontrakter vil under visse forutsetninger la seg overføre til utleietilfeller.

Av proposisjonen fremkommer det at eierne kan sikre at avtalene medfører en fast inntekt etter skatt dersom de velger riktig sikringsgrad ut fra de gjeldende skattevilkår.⁴³ Sikringsgrad vil for kraftkontrakter tilsvare den prosentandel av produksjonsvolumet man

⁴² LVK (2009) s. 6.

⁴³ St. prp. nr. 1 (2006-2007) pkt. 2.3.9.

velger å inngå avtale om, mens i tilknytning til leieavtaler vil denne andelen tilsvare hvor stor del av kraftverkets produksjonsvolum man ønsker å leie ut.

Ved å finne den sikringsgrad som gir fast inntekt etter skatt, finner man den del av anlegget man må leie ut for at man, i følge modellen, unngår risikoen ved svinginger i spotmarkedspriser.

Sikringsandelen til et kraftverk bestemmes av andelen etter skatt i produksjonen i forhold til andelen etter skatt ved prissikring. Denne beregnes ved hjelp av følgende regnestykke: $(1-0,30-0,28) / (1-0,28) = 0,5833$. Sikringsandelen er 58,33 prosent når grunnrenteskatten er 30 prosent og selskapsskatten er 28 prosent.

Videre beregninger foretatt i proposisjonen viser at ved denne sikringsgraden vil eier sikre seg en fast inntekt etter skatt uavhengig av fremtidige prisendringer, se boks 2.2 under punkt 2.3.9 og Figur 1.0 under punkt 8 ”Vedlegg”.

Her er det tatt utgangspunkt i en situasjon hvor eier ønsker å sikre fast inntekt etter skatt for et salgsvolum på 10 000 kWh. Ved å tilpasse modellen etter oppjustering av grunnrenteskatten til 30 prosent oppnår man slik fast inntekt ved en sikringsgrad på 58,33 prosent. I modellen er det vist fullstendig utregninger for inntekt etter skatt ved ulike spotmarkedspriser og en sikringsgrad på 58, 33 prosent. For sikringsgrad på 0 prosent og 100 prosent er sluttresultatet oppgitt.

I modellen er det valgt en pris på 35 øre/kWh. Ved denne prisen vil inntekt etter skatt, med en sikringsgrad på 58, 33 prosent, være ca 1470 kroner for 10 000 kWh. Av figur 1.0 ser man at det samme resultatet vil oppstå ved spotmarkedspriser på henholdsvis 25 øre/kWh, 35 øre/kWh og 45 øre/kWh. Dermed ser man at inntekten etter skatt er uavhengig av svingninger i spotmarkedspris, med tilsvarende svingninger i grunnrenteskatt.

Man kan også beregne resultatet dersom utleier velger en annen sikringsandel. Dersom man velger å leie ut en mindre andel av kraftanleggets produksjonsvolum, ser man at inntektene synker dersom spotprisen synker, mens inntekten stiger ved høyere priser. Dette er naturlig siden en mindre del av inntekten kommer fra det faste utleievederlaget, mens en større del av inntekten består av det lave prisen fra det frie kraftmarkedet. Velger utleier å leie ut hele produksjonsvolumet, ser man at resultatet er det motsatte, ved lave spotmarkedspriser øker inntekten som en følge av at den faktiske inntekten fra leievederlag er høyere enn det grunnlaget grunnrenteskatten baseres ut fra.

Men dette argumentet om at man fremdeles kan sikre en jevn inntekt etter skatt fra departementet sin side, har flere svakheter.

Før det første er det uheldig at eier på denne måten blir bundet til å velge å leie ut en bestemt andel av volumet, man blir tvunget til å følge sikringsgraden dersom man ønsker å unngå risiko knyttet til spotmarkedspriser. Ofte vil det være naturlig for en eier å leie ut hele kraftverket. På den måte vil blant annet mye av vedlikeholdet overføres til leietaker. Selv om endringene i vassdrags- og konsesjonslovgivningen har medført at betydelig ansvar for forvaltning av og den tekniske tilstanden til kraftanlegget fremdeles ligger hos eier, vil det være rom for at mye av det daglige vedlikeholdet og utførelse av oppgraderinger mv. kan overføres til leietaker. Og dersom eier ønsker å overføre slikt ansvar, vil det være naturlig at dette skjedde i kombinasjon med at leietaker leide hele kraftanlegget. Men som man kan se av figur 1.0 vil utleie av hele produksjonsvolumet, en sikringsgrad på 100 prosent, føre til lavere inntekt etter skatt når spotmarkedsprisene øker. Utleie av hele kraftanlegget vil dermed medføre risiko for betydelig høyere skattebelastning.

Som et alternativ til å leie ut kun en del av kraftanlegget og prissikre denne inntekten, kan eier velge å leie ut hele kraftverket, men kun prissikre en andel av kraftproduksjonen tilsvarende sikringsgraden og la leievederlaget for den resterende del følge spotprisene. På denne måte vil man slippe risikoen forbundet med at inntekten ikke tilsvarer

beregningsgrunnlaget for grunnrenteskatten, samtidig som man kan leie ut hele kraftanlegget. Men ved en slik løsning vil man allikevel ikke få en jevn inntektsstrøm å regne med, samtidig som modellen ikke løser de problemene som er påpekt i det følgende avsnittet.

For det andre vil grunnlaget for å beregne sikringsgrad ta utgangspunkt i de aktuelle skattevilkår på et bestemt tidspunkt. Dette betyr at utleier må ta utgangspunkt for sine beregninger med hensyn til de regler som gjelder og den informasjon som foreligger på den tid avtalen blir inngått. I det endringer i skattevilkårene blir foretatt, ligger helt andre forutsetninger til grunn for hvilken sikringsgrad som reduserer risikoen. Dersom grunnrenteskatten heves, vil de beregninger som leieavtalen er basert på, ikke lenger være riktige. Det vil være større risiko for slike endringer i løpet av leieperioden ved langvarige leieavtaler. Men siden et stort antall av instansene som leverte uttalelser i tilknytning til lovendringene anså 15 år som for kort, kan man anta at det vil bli svært vanlig å inngå leieavtale for den maksimalt tillatte leieperiode, 15 år. Men tatt i betraktning at satsen for grunnrenteskatt nettopp ble øket til 30 prosent og den i forkant av dette hadde ligget fast lenge, er dette kanskje ikke et stort problem, i alle fall ikke for den nærmeste fremtid. I tillegg vil man alltid ha muligheten til å regulere virkningen av slike endringer i avtalen mellom partene.

Et større problem er at beregningene ikke tar høyde for de eventuelle kostnader som kommer til fradrag i grunnrenteinntekten eller de usikkerheter som kan oppstå i forhold til hvorvidt utleier kan fradra ulike kostnader i inntekten.

Fordeling og fradragsrett av kostnader er heller ikke diskutert av departementet i forarbeidene, det er kun henvist til at slike problemstillinger må løses etter de alminnelige skattereglene.

Dermed vil de problemer knyttet til kostnader fradragsberettiget i grunnrenteinntekten som er påpekt i punkt 3.2 fremdeles være uløst.

4.3 Avtaleregulering

Med avtaleregulering menes i denne sammenheng at partene i leieavtalen regulerer ulike skatterettslige forhold som vedrører utleieforholdet.

Som tidligere nevnt er det i Ot. prp. nr. 66 (2008-2009) ikke tatt uttrykkelig standpunkt til de ulike problemstillinger som kan oppstå i forbindelse med det nye utleieregimet, det er kun henvist til at avtalepartene står fritt til å bestemme hva innholdet av leieavtalen skal bestå i. Ved å gjøre dette overlater Olje- og energidepartementet til avtalepartene byrden med både å forutse mulige problemer, finne tilfredsstillende løsninger for begge parter samt å forutse de skattemessige konsekvensene av avtalens innhold.

I proposisjonen er det fremhevet enkelte elementer i et utleieforhold som forutsettes avtalt mellom partene. Disse er offentlige plikter av økonomisk art, regresspørsmål, vedlikeholdskostnader, ekstraordinært vedlikehold, skattemessige utfordringer inkludert prismekanismer.

Videre er det forutsatt at det er eier som skal ha ansvar for blant annet konsesjonskraft, konsesjonsavgifter og skatter, noe som vil legge bånd på partenes avtalefrihet.

Skatt

Siden et av hovedproblemene forbundet med grunnrentebeskatning ved utleie er at utleier blir beskattet på et grunnlag som varierer i utakt med den faktiske inntekten, vil et av de viktigste aspektene ved avtaleregulering mellom partene være å fordele eller overføre den risikoen som er knyttet til dette varierende beregningsgrunnlaget. Dersom leietaker selger den produserte kraften videre på det frie markedet, er det leietaker som har risikoen for de varierende spotmarkedsprisene. Dette tilsier at leietaker også burde være ansvarlig for

grunnrenteskatten knyttet til disse prisene.

Siden et viktig aspekt ved avtalene vil være å overføre skattebelastningen til leietaker, må det i avtalen klargjøres hvilken skatt som skal dekkes.

Siden det er grunnrenteskatten som skaper store problemer for utleier og det ofte vil være leietaker som får den meravkastningen som grunnrenteskatten er ment å ramme, vil det være viktig å regulere fordelingen av denne skatten. Men ulike problemer vil knytte seg til beregningen av grunnrenteskatten.

For at utleier skal få dekket alle sine skattekostnader, må leietaker dekke den totale skattekostnaden som påløper det aktuelle året. Denne kostnaden består av både den betalbare skatt samt endringer i midlertidige forskjeller. Midlertidige forskjeller oppstår som en følge av at inntekter og utgifter noen ganger tidfestes ulikt etter henholdsvis skatte- og regnskapsreglene. Dersom en utgift tidfestes i år 1 etterskattereglene og år 2 etter regnskapsreglene, vil det skattemessige resultatet for år 1 bli lavere enn det regnskapsmessige. I slike tilfeller vil man i år 1 få en beregnet skatt som ikke er betalbar før i år 2.

Skattekostnaden for et aktuelt år består som nevnt av endringer i slike midlertidige forskjeller samt den betalbare skatt. Den betalbare skatten beregnes ut fra det skattemessige årsresultat korrigert med for lite eller for mye betalt skatt fra det foregående år. Vi ser her at den skattebelastning som leietaker skal dekke, beregnes ut fra forhold som kan skrive seg til både året før og året etter det aktuelle inntekståret. Det vil dermed oppstå utfordringer i forhold til både det første og det siste året i leieperioden, i forhold til hvordan partene ønsker å beregne den skattebelastning som knytter seg kun til leieperioden.

Videre vil den faktiske skattebelastningen være avhengig av hvordan utleier disponerer sine fradrag, for eksempel for avskrivninger. Så lenge det er leietaker som skal dekke skattebetalingen, har ikke utleier nødvendigvis noen motivasjon for å utnytte fradragene

best mulig. Det vil derfor være hensiktsmessig av partene på forhånd avtaler hvordan slike disposisjoner skal utføres av utleier slik at skattebelastningen for leietaker blir minst mulig.

Kostnader

Som tidligere nevnt så vil kostnader pådratt i forbindelse med drift av vannkraftanlegg komme til fradrag enten de er betalt og pådratt av leietaker eller de er betalt av leietaker, men refundert av utleier. I det siste tilfellet vil kostnaden således være pådratt av utleier. Dersom leietaker ikke får beløpet refundert av utleier, anses leiekostnaden som pådratt for å sikre inntekt og kan fradras i den alminnelige inntekt etter sktl. § 6-1.

Siden kostnaden kommer til fradrag uansett hvem som i utgangspunktet pådrar seg den, vil det derfor være mer hensiktsmessighetshensyn som vil ligge til grunn for hvor kostnader plasseres etter avtalen. Dette kan variere ut fra de ulike typer kostnader og det vil dermed være naturlig å dele opp tilordningsspørsmålene i avtalen etter de ulike kostnadstypene. Så lenge driftskostnadene er knyttet til forhold som ikke har betydning for utleier, vil det være naturlig om disse tilordnes leietaker. Lønnskostnader og andre personalkostnader, kostnader til administrasjon, kostnader i forbindelse med pumping i pumpekraftanlegg og andre kostnader som typisk er knyttet til den daglige driften vil falle inn under denne kategorien. Kostnader knyttet til forsikring av anlegget vil kunne ha betydning både for utleier og leietaker og kan være mer naturlig å belaste utleier. Men plikten til å forsikre anlegget er også nært sammenhengende med leietakers råderett over det, samt at det er som nevnt i punkt 4.1 antatt at ansvaret for hendelige uhell er en del av leietakeres ansvar i et leieforhold og i så måte kan det være naturlig å pålegge leietaker kostnaden ved å forsikre seg mot blant annet slike hendelser. Vedlikeholdskostnader vil havne i en lignende situasjon som forsikring, siden utleier som eier vil ha interesse av at eiendelen sin blir holdt ved god stand. Men som nevnt i punkt 4.1 er det også en naturlig del av leieforpliktelsene at det leide objekt leveres tilbake i samme stand som ved overtakelse, noe som tilsier at leietaker er ansvarlig for vedlikeholdskostnadene.

Den foregående redegjørelsen har tatt sikte på situasjoner hvor det er en leietaker som leier

hele kraftvolumet. Ytterligere problemstillinger dukker opp dersom det er flere leietagere. Utleieforskriften bestemmer at det kun skal være en driftsansvarlig per kraftanlegg, jf § 3. De kostnader som er tilknyttet utføring av driftsansvarliges oppgaver må dermed fordeles på de aktuelle leietagere og eventuelt også eier etter en fordelingsnøkkel fastsatt i avtalen(e). Dersom det i utgangspunktet kun er en leietaker som bare leier en del av produksjonsvolumet, vil den fordelingen som er foretatt ved inngåelse av denne leieavtale kunne være retningsgivende dersom det kommer andre leietakere inn i bildet, for hvor stor andel av kostnadene som skal belastes den nye leietaker. Eventuelt kan det i leieavtalen med den opprinnelige leietaker tas inn en klausul om ny fordeling av kostnader dersom det kommer ytterligere leietakere inn i bildet.

Videre kan det oppstå fordelingsproblemer dersom det kun er en leietaker som opptrer som driftsansvarlig, men denne også leier flere andre kraftanlegg hvor den også innehar denne funksjonen. Det vil dermed ikke være aktuelt å fradra den totale kostnaden i forhold til beregningen hos ett kraftverk, men kostnaden må deles opp i forhold til hvor stor andel som kan tilskrives arbeid utført i tilknytning til hvert anlegg. Kostnad i tilknytning oppgaven som driftsansvarlig er det mest nærliggende at belastes den som utfører oppgaven. I de tilfeller dette er leietaker vil det dermed være naturlig at fordelingen av kostnaden mellom de ulike kraftanleggene bestemmes av leietaker, men siden eieren fremdeles er formelt ansvarlig for å følge opp at driften skjer på en forsvarlig måte, vil det være naturlig at det legges opp retningslinjer for kostnadsfordeling i leieavtalen.

I merknadene til utleieforskriften er det i avsnittet om § 9 ”Krav til avtalene” antatt at over en utleieperiode på 15 år vil ikke leietaker ha noen særlig interesse i å foreta noen oppgraderinger eller investeringer i anlegget. Men eier vil fremdeles kunne ha interesse av at slike påkostninger ble foretatt enten i senere, egen produksjon eller ved at oppgraderinger gjør anlegget mer attraktivt for senere leietakere.⁴⁴ Leietaker kan også ha en viss interesse i oppgraderinger ved at anlegget dermed kan produsere større mengder kraft, men innenfor et 15 års perspektiv med store investeringer, driftsavbrudd og lang

⁴⁴ Merknader til utleieforskrift (2010), avsnitt ”Til § 9 Krav til avtalene”.

planleggingsfase er det sannsynlig at ulempene veier tyngre enn fordelene ved større kraftvolum.

En påkostning er i motsetning til vedlikehold ikke direkte fradragsberettiget, men må aktiveres og avskrives over tid, jf hovedreglene om avskrivninger i sktl. §§ 6-1 og 6-10 jf. 14-30. Rett til slike avskrivninger er det kun eier av driftsmiddelet som har. Retten til avskrivning forutsetter også at utleier har stått for kostnaden. Dersom det er leietaker som har bekostet oppgraderingen, vil utleier ikke ha rett på noen avskrivninger. Men her antas at det etter samme prinsipp som ved refusjon av vedlikeholdskostnader kan tillegges skattemessig betydning dersom kostnadene i forbindelse med oppgraderingen refunderes av utleier. På slik måte kan det åpnes for at utleier allikevel får fradragsrett.

Etter Lignings-ABC 2010 ”Driftsmiddel”, 6.6 Leiet driftsmiddel, bekreftes at leietaker ikke har krav på avskrivninger for påkostningene. Men kostnadene anses som en del av leievederlaget, slik at de kan gå til direkte fradrag i alminnelig inntekt, fordelt med like beløp over hele leieperioden.

Etter utleieforskriften § 9 første ledd annet punktum er det et vilkår at eiendomsretten for oppgraderinger tilfaller utleier ved leieperiodens utløp. Det vil derfor være naturlig at man dersom leietaker har bekostet oppgraderingen, har avtalt at det skal foretas et økonomisk oppgjør for den restverdi som påkostningen har.

Dersom utleier vil sikre seg retten til å foreta oppgraderinger under leieperioden, burde dette forutsettes i leieavtalen. Videre bør det avtales hvem av partene som skal påkoste slik oppgradering og for det tilfellet at det er leietaker krever utleieforskriften § 9 at eiers eiendomsrett for slike oppgraderinger forutsettes.

Det største problemet med å overlate problemløsningen til partene vil være at å finne frem til en fornuftig avtale som på rettferdig vis løser de problemer som vil kunne oppstå, er et meget komplisert og tidkrevende arbeid. Ofte vil utleier typisk være en liten kommune som

ikke ønsker alle forpliktelsene driften av et vannkraftanlegg medfører mens potensielle leietakere er store, profesjonelle selskaper. I en slik situasjon kan det bli vanskelig for utleier som kanskje har begrensede ressurser å gå i gang med et slikt teknisk og komplisert arbeide. For leietaker betyr arbeidet med å inngå en leieavtale betydelig ressursbruk for å opparbeide seg tilstrekkelig kompetanse på det aktuelle vannkraftanlegget, for å danne et grunnlag for forhandlingene. Tatt i betraktning at det for begge parter medfører store kostnader å inngå en leieavtale, og sett i forhold til at leieperioden er kort og de relative kostnadene blir desto større jo kortere perioden er, vil det gå med betydelige transaksjonskostnader i prosessen. Dette i motsetning til hva som kunne vært tilfellet dersom det hadde foreligget en modell som anga hvordan beskatningen skulle utføres, eller i det minste som ga noen retningslinjer for utførelsen av en avtale.

Videre vil man i henhold til det nå gjeldende utleieregimet ende opp med en situasjon hvor det eksisterer nesten like mange ulike leieavtaler som leieforhold. Dersom det oppstår spørsmål om hvordan beskatningen skal gjennomføres, må dette avklares i forhold til innholdet i hver enkelt avtale. Dersom departementet utarbeider en særskilt modell for beskatningen vil problemstillingene begrenses til å gjelde hvordan innholdet av akkurat denne modellen skattemessig skal behandles. Dermed har man løst situasjonen for ikke bare et avtaleforhold, men for en alle skatteyttere som anvender modellen.

4.4 Overføring av skatteansvar i leieperiode

Dersom det etter innføring av de nye utleiereglene viser seg at det oppstår store skattemessige utfordringer som vanskelig lar seg løse ved hjelp av de metoder foreslått av Olje- og energidepartementet, kan det bli aktuelt å åpne for andre modeller eller tilpasninger i regelverket. En mulig løsning er foreslått av Oslo kommune i deres høringsuttalelse fra 11. mars 2009 og går ut på at ansvaret for de kraftrelaterte skattene overføres til leietaker i utleieperioden.⁴⁵

⁴⁵ Oslo kommune (2009) s. 14.

For å unngå innlåsningsmekanismer på kraftanleggsinvesteringer, innførte man i 2004 særlige regler om skattefritak ved samlet salg av særskilte driftsmidler i kraftanlegg, med den forutsetning at overdragelsen skjer med skattemessig kontinuitet. Dette betyr at kjøper overtar de skattemessige verdiene som er knyttet til driftsmidlene.

Hovedårsaken til at de nye regler ble innført var at de foregående regler ikke sikret nøytralitet. På grunn av at selgers gevinst ble skattlagt i raskere tempo enn kjøper fikk fradratt investeringen, økte skattekostnadene samlet sett for de to involverte partene ved realisasjon sammenlignet med skattekostnadene dersom anlegget forble på eiers hånd.⁴⁶ Dette kunne medføre at samfunnsøkonomisk ønskelige transaksjoner ikke ble gjennomført.

Som bakgrunn for å innføre den nye utleieordningen er det særlig pekt på behovet for å gi eier av kraftanlegg fleksibilitet og utleie er fremhevet som et alternativ til salg av anlegget. I forhold til å sikre nøytralitet for et utleiealternativ vil det være avgjørende at den totale skattebelastning eller skatterisiko ikke blir høyere ved utleie enn de andre alternativene eier har. Dersom en slik nøytralitet ikke kan sikres er det vanskelig å se utleie som et reelt alternativ.

Som en løsning på de utfordringer som grunnrentebeskatning ved utleie medfører er det av Oslo kommune blitt foreslått en lignende løsning som ved realisasjon av særskilte driftsmidler, at man overfører eiers skatteposisjon og skatteansvar til utleier i utleieperioden.⁴⁷

En slik modell for overføring av skatteansvaret betinger at det gjøres med skattemessig kontinuitet. I dette ligger at leietaker overtar de skattemessige verdier knyttet til de ulike driftsmidler og de ervervstidspunkter for eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres.⁴⁸ Dette må også gjelde for eier når vedkommende tar tilbake kraftanlegget etter endt leieperiode. På samme måte som ved skattefritak ved realisasjon av særskilte

⁴⁶ Bedrift, selskap og skatt (2006) s. 753.

⁴⁷ Oslo kommune (2009) s. 14.

⁴⁸ Bedrift, selskap og skatt (2006) s. 754.

driftsmidler, vil kontinuitet i forhold til en leieavtale være betinget av at kontinuitet avtales uttrykkelig.

Inntekt

Når leietaker overtar skatteansvaret medfører dette at grunnrenteskatten beregnes ut fra leietakers grunnlag og deretter belastes vedkommende direkte, og ikke den formelle eier. Dette betyr at grunnrenteinntekten fastsettes etter det produktvolumet som leietaker har tatt ut og multipliseres med spotmarkedspris.

I et leieforhold vil eiendomsretten fremdeles ligge hos utleier og det vil derfor sjelden være aktuelt for leietaker å selge enkelte driftsmidler, det er uansett utenkelig at leietaker foretar en samlet realisasjon av anlegget. Avhengig av innholdet i leieavtalen, kan det allikevel være anledning for leietaker til å foreta visse utskiftninger av driftsmidler og dermed selge disse så fremt de ikke er utrangert. Dersom det utskiftede objekt avhendes med gevinst vil dette inngå i leietakers grunnrenteinntekt, jf sktl. § 18-3 (2) litra b. Etter denne bestemmelsen er det gevinst ved realisasjon av ”driftsmidler som benyttes i kraftproduksjon” som inngår i grunnlaget, dette inkluderer både de særskilte driftsmidler og de øvrige driftsmidler. Da det ikke i lovteksten er gitt uttrykk for noen særskilt beregning av gevinst i slike tilfeller, vil den følge de alminnelige prinsipper om beregninger av gevinst og tap, hvor man tar utgangspunkt i differansen mellom inngangs- og utgangsverdi, redusert med de kostnader som er knyttet til gjennomføring av realisasjonen. Siden det må stilles et krav om kontinuitet ved overføring av skatteansvar, vil man i slike tilfeller verken legge til grunn omsetningsverdi ved overføring av driftsmidlene eller noen form for fordeling av det totale leievederlaget ut over de enkelte driftsmidler som leietakers inngangsverdi. Konsekvensen av kontinuitet er at leietaker overtar de inngangsverdier som utleier hadde, nemlig den kostpris utleier betalte ved erverv av driftsmiddelet.

Videre i sktl. § 18-3 (2) litra b bestemmes at tidfestingen av en gevinst skal følge reglene i sktl. §§ 14-44 til 14-45. Når det gjelder mange av driftsmidlene i et vannkraftanlegg er det i

sktl. § 18-6 gitt særskilte regler om at de viktigste driftsmidlene skal avskrives lineær og disse følger dermed ikke de alminnelige reglene i sktl. §§14-44 til 14-46. Henvisningen til sktl. §§14-44 til 14-46 skal ikke forstås som en begrensning til at kun gevinst ved realisasjon av de driftsmidler som følger saldoavskrivningssystemet skal inngå i grunnrenteinntekten, og for å unngå tolkningsproblemer er det i sktl. § 18-6 (5) presisert at i forhold til driftsmidler som avskrives lineært gjelder tilsvarende reglene som for driftsmidlene i sktl. § 14-41 litra e til i. Dette innebærer at gevinsten skal føres på gevinst- og tapskonto.⁴⁹

Saldoen på denne kontoen utvikler seg over flere år, ved positiv saldo skal man som nevnt inntektsføre minst 20 prosent mens resten av beløpet blir stående og kan bli gjenstand for beskatning eller fradrag de påfølgende år. Leietaker må ved kontinuitet også overta utleiers saldo ved overføringstidspunktet og beskattes på grunnlag av disse verdier, oppstått før vedkommende selv ble ansvarlig for grunnrenteskatten.

Fradrag

Når skatteansvaret overføres til leietaker får denne anledning til å kreve fradrag for alle de driftskostnadene som er fradragsberettiget etter sktl. § 18-3 (3) litra a nr 1.

Inkludert i disse driftskostnader er de årlige skattemessige avskrivningene. Størrelsen på avskrivningen vil i forhold til de driftsmidler som avskrives degressivt avhenge av inngangsverdien til utleier minus de avskrivninger som er foretatt. Leietaker må i forhold til slike driftsmidler overta den gjenstående skattemessige verdien og fortsette avskrivningene med gjeldende sats. For de lineært avskrivbare driftsmidler er det beregnet en antatt levetid på driftsmidlet og det totale avskrivbare beløpet er fordelt med like store beløp på alle antatte leveår. Leietaker overtar også her den gjenstående skattemessige verdi og må fortsette å avskrive gjenstanden med det samme beløpet hvert år.

Dersom leietaker foretar oppgraderinger på kraftanlegget vil påkostningen aktiveres som en

⁴⁹ Bedrift, selskap og skatt (2006) s. 765.

del av inngangsverdien. Denne forhøyede inngangsverdien må legges til grunn både for leietaker den resterende leieperioden og for utleier da vedkommende tar tilbake kraftanlegget. Dette betyr at kun en andel av påkostningen vil komme til fradrag i den perioden leietaker har skatteansvaret og det kan derfor bli aktuelt å avtale at utleier kompenserer leietaker for den uavskrevne del.

Som nevnt i punkt 4.3 er det av Olje- og energidepartementet i merknader til utleieforskriften antatt at leietaker ofte vil ha liten interesse av å foreta påkostninger under leieperioden. I Oslo kommune sin høringsuttalelse er det foreslått at man i kombinasjon med en overføringsmodell åpner for særskilte avskrivningsregler.⁵⁰ Dersom man åpner for at påkostninger foretatt av leietaker kan avskrives i sin helhet i løpet av leieperioden, vil leietaker ved å få fradrag for hele påkostningskostnaden ha et større incitament til å foreta slike oppgraderinger enn ved de alminnelige avskrivningsreglene.

Som motvekt til at leietaker ved en eventuell realisasjonsgevinst får tillegg i grunnrenteinntekt, vil man ved realisasjonstap få fradrag for dette i grunnrenteinntekten, jf sktl. § 18-3 (3) litra a nr 1. Siden det er kun ved sjeldne anledninger man selger driftsmidler enkeltvis og med gevinst, er fradragsalternativet mer aktuelt siden det også dekker fradrag for tap ved utrangering, når driftsmidlet er utrangert før det er ferdignedskrevet.⁵¹ Også i forhold til tapsberegning må man ta utgangspunkt i utleiers inngangsverdier.

5 Oppsummering og vurdering.

Olje- og energidepartementet har i forarbeidene foreslått to mulige løsninger på de skattemessige problemer som høringsinstansene påpekte at de nye leiereglene kunne medføre. Hovedsakelig mener departementet at det vil være opp til de ulike avtalepartene å

⁵⁰ Oslo kommune (2010) pkt. 5.4.

⁵¹ Bedrifts, selskap og skatt (2006) s. 765.

komme frem til løsninger som passer for de ulike tilfellene.

I utgangspunktet er det fullt mulig å løse skattemessige problemstillinger ved avtale. Men det ligger mange utfordringer i en slik løsning.

For det første vil det være store variasjoner mellom de ulike utleierne, noen er små kommuner med begrensede ressurser mens andre aktører kan være store og profesjonelle. Og det vil i stor grad avhenge av kompetanse hos avtalepartene hvorvidt avtaleregulering blir en hensiktsmessig løsning. Manglende kompetanse både innenfor avtalerett, skatterett, økonomi og kraftverksteknisk forståelse vil ha innvirkning på hvor god en avtale vil bli og i hvilken grad den vil egne seg som en løsning på skatteproblematikken.

På den annen side er det mange aktører som vil opptre som leietakere ovenfor en større andel av de utleide kraftverkene og dersom disse har inngått en fungerende avtale ovenfor et kraftanlegg, kan denne legges til grunn for nye leieforhold. Utfordringen med å utforme gode avtaler vil dermed kunne tenkes å være størst i perioden like etter ikrafttreddelsen av de nye leiereglene.

Dersom aktørene anser utfordringene med å avtaleregulere en fordeling av skattebelastningen som for krevende kan resultatet bli at Olje- og energidepartementets målsetting om økt fleksibiliteten innenfor vannkraftindustrien ikke oppfylles fordi de ulike aktørene ser seg bedre tjent med å la vær å leie ut kraftanleggene. Å leie ut anlegg uten noen regulering av skattebelastning er neppe et alternativ.

Prissikringsmodellen vil til en viss grad avhjelpe problemet med at utleier stilles ovenfor risikoen som følger at skattebelastningen varierer mens inntektene er konstante. Men dersom man følger denne modellen vil man ikke kunne leie ut hele kraftanlegget til fastpris og eier vil som utgangspunktsitte igjen med en del av vedlikeholdsansvar og -kostnader selv. Er motivet for utleie å unngå disse vedlikeholdselementene, kan man velge den kombinerte modell hvor man leier ut en del av kraftanlegget til fastpris mens man lar den

resterende andel følge spotmarkedsprisene. På denne måten får man en jevn inntekt uavhengig av variasjoner i spotmarkedspriser for en del av verket, mens risikoen for økt skattebelastning oppveies av økte priser på spotmarkedet. Men med prissikringsmodellen har man ikke mulighet til å kombinere ønsket om å slippe drift og vedlikehold av kraftanlegget samtidig som man får en jevn inntektsstrøm.

Et felles problem med begge modellene foreslått av Olje- og energidepartementet er at de ikke tar høyde for problemene knyttet til leietakers incitament til å foreta oppgraderinger og redusere kostnadene. Dette kan føre til at samfunnsøkonomisk ønskelige investeringer ikke blir foretatt. At leietaker i tillegg ikke søker å redusere kostnadene kan medføre at man ikke når departementets målsetning om mer effektiv drift av vannkraftbransjen.

Dersom det viser seg at de potensielle skatteproblemer ikke lar seg løse av de to modellene foreslått av Olje- og energidepartementet kan det bli aktuelt for departementet å søke andre muligheter. Den foreslåtte overføringsmodellen for skatteansvar vil både sikre leietaker en jevn inntekt, muliggjøre bortsetting av drifts- og vedlikeholdsansvar og sikre staten uendret skatteproveny.

Men det er ikke rom for en slik modell under de nye utleiereglene slik departementet har lagt føringene nå, og det må antageligvis lovendringer til før en slik modell kan tas i bruk.

Mye taler for at Olje- og energidepartementet i sine forarbeider til lovendringene har undervurdert de utfordringene grunnrentebeskatning i leieforhold kan utgjøre. Innføringen av de nye utleiereglene slik de er utformet i dag kan legge betydelig restriksjoner på mulighetene til å inngå utleieavtaler og motvirker hele formålet med økt fleksibilitet og kompetanse på kraftområdet.

Dersom departementet ikke ønsker en så vidtgående løsning som krever lovendringer, ville det i det minste stimulert og forenklet arbeidet med avtaleinngåelser dersom departementet la noen føringer for innholdet av leieavtaler, hvilke elementer avtalene burde regulere eller

ta høyde for. På den måten hadde avtalepartene hatt noen konkrete holdepunkter å forholde seg til ved utførelsen.

Et naturlig alternativ ville være å utforme en standardavtale for utleie av kraftverk.

6 Litteraturliste

Se <http://www.ub.uio.no/ujur/henvisninger/>

Litteratur.

Falkanger, Thor og Haagensen, Kjell *Vassdrags- og energirett*. 2. utgave, Oslo, Universitetsforlaget, 2002 sitert etter Ekern, Knut *Det skattemessige eierbegrep under utvikling?* I: Skatterett 2005, side 276-302. (Sitert fra idunn.no).

Matre, Hugo P *Inntekstbeskatningen ved leasingavtaler*. Oslo, 1991.

Zimmer, Fredrik. *Lærebok i skatterett*. 6. utgave, Oslo, Universitetsforlaget, 2009.

Bedrift, selskap og skatt. Redigert av Frederik Zimmer. 4. utgave. Oslo, Universitetsforlaget, 2006.

Kraftverkbekskatning. Bugge, Arentz-Hansen & Rasmussen advokatfirma v/Ernst Ravnaas ... [et al.]. Oslo, Cappelen Akademiske Forlag A/S, 1999.

Forarbeidsregister.

Ot. prp. nr. 22 (1996-1997) Oppfølging av nye regler om kraftverksbeskatning.

Ot. prp. nr. 1 (2003-2004) Skatte- og avgiftsopplegget 2004 – lovendringer.

Ot. prp. nr. 61 (2007-2008) Om lov om endringer i lov 14. desember 1917 nr. 16 om erverv av vannfall, bergverk og annen fast eiendom m.v. (industrikonsesjonsloven) og i lov 14. desember 1917 nr. 17 om vassdragsreguleringer (vassdragsreguleringsloven)

Ot. prp. nr. 66 (2008-2009) Om lov om endringer i industrikonsesjonsloven, vassdragsreguleringsloven og vannressursloven (utleie av vannkraftproduksjon mv.).

St. prp. nr. 1 (2003-2004) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

St. prp. nr. 1 (2006-2007) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Nettdokumenter.

Ekern, Knut *Det skattemessige eierbegrep under utvikling? I: Skatterett 2005*, side 276 – 302. (Sisert fra Idunn.no).

LVK – Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar. *Utleie av vannkraftproduksjon – Høringsuttalelse fra LVK*, Oslo, 2009.

[http://www.regjeringen.no/upload/OED/pdf%20filer/Høringer/Høyring%20 - %20utkast%20til%20endringer%20i%20industrikonsesjonsloven,%20vassdragsreguleringsloven%20og%20energiloen/LVK-%20Høringssvar.pdf](http://www.regjeringen.no/upload/OED/pdf%20filer/Høringer/Høyring%20-%20utkast%20til%20endringer%20i%20industrikonsesjonsloven,%20vassdragsreguleringsloven%20og%20energiloen/LVK-%20Høringssvar.pdf) [sitert 14. april 2010].

LVK – Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar. *Forskrift om utleie av vannkraftanlegg og om bruk av driftsoperatører (utleieforskriften) – Høringsuttalelse fra LVK 11. mars 2010*, Oslo, 2010.

[http://www.regjeringen.no/upload/OED/pdf%20filer/Høring-forskrift%20om%20utleie%20av%20vannkraftanlegg%20og%20om%20bruk%20av%20driftsoperatører/Landssamanslutninga%20av%20vasskraftkommunar%20\(LVK\).pdf](http://www.regjeringen.no/upload/OED/pdf%20filer/Høring-forskrift%20om%20utleie%20av%20vannkraftanlegg%20og%20om%20bruk%20av%20driftsoperatører/Landssamanslutninga%20av%20vasskraftkommunar%20(LVK).pdf) [Sisert 19. april 2010].

Olje- og energidepartementet. *Merknader til forskrift om utleie av vannkraftanlegg og om bruk av driftsoperatører (utleieforskriften)*, Oslo, 2010.

<http://www.regjeringen.no/upload/OED/pdf%20filer/Høring->

[forskrift%20om%20utleie%20av%20vannkraftanlegg%20og%20om%20bruk%20av%20driftsoperatører/Merknader.pdf](#) [Sitert 19. april 2010].

Olje- og energidepartementet. *Offentlig eierskap til vannkraftressursene*. U.å.
http://www.regjeringen.no/nb/dep/oed/tema/energi_og_vassdrag/Hjemfall.html?id=449052

Oslo Kommune. *Høringsuttalelse vedrørende utkast til endringer av industrikonsesjonsloven, vassdragsreguleringsloven og energiloven* Oslo, 2009.
http://www.regjeringen.no/upload/OED/pdf%20filer/Høringsuttalelse%20-%20%20industri,vassdrag%20og%20energiloven/Oslo_kommune_mars09.pdf [sitert 30. mars 2010].

Domsregister.

Rt 1987.1166 ("Kongsberg Våpenfabrikk").

Rt. 1988. 880 ("Neadommen").

Rt. 2005. 394 ("Gloppendommen").

Rt. 2009. 441 ("Nordkraft").

7 Vedlegg

Spotpris øre/kWh	25		35		45	
Leiepris øre/kWh 35,00						
Salgsvolum kWh 10 000						
	Pris	Resultat-effekt	Pris	Resultat-effekt	Pris	Resultat-effekt
Grunnrente- og ordinær selskapsskatt.						
Grunnrenteskatt						
Skattbar inntekt på basis av spotpris	25	2500	35	3500	45	4500
Grunnrenteskatt (30 pst.)		750		1050		1350
Ordinær selskapsskatt						
Skattbar inntekt på basis av gj.sn. realisert pris	30,833	3083,3	35	3500	39,167	3916,7
Ordinær skatt (28 pst.)		863,324		980		1096,676
Sum grunnrente- og ordinær skatt		1613,324		2030		2446,676
Selskapets inntekt etter skatt						
Inntekt utleie (58,33 pst.)	35	2041,55	35	2041,55	35	2041,55
Inntekt spotsalg (41,67 pst.)	25	1041,75	35	1458,45	45	1875,15
Samlet inntekt, kraftsalg		3083,3		3500		3916,7
Sum grunnrente- og ordinær skatt		1613,324		2030		2446,676
Selskapets inntekt etter skatt		1469,976		1470		1470,024
Selskapets inntekt etter skatt ved ulike sikringsandeler og spotpriser						
0,0 pst		1050		1470		1890
58,33 pst		1469,976		1470		1470,024
100 pst		1770		1470		1170

Figur 1.0